



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. GERARD WILLIAM HOGAN
Presentadas el 10 de abril de 2019¹

Asunto C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA
contra
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 148, letras a) y c) — Exención — Entrega de plataformas de perforación marina autoelevables — Buque — Definición — Requisito relativo a la navegación en alta mar»

1. ¿Constituye una plataforma de perforación marina «autoelevable» un «buque[s] afectado[s] a la navegación en alta mar [...]»? Esta es la cuestión principal que se pretende dilucidar en este caso con la petición de decisión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía).
2. La presente petición se ha planteado en el marco de un litigio entre Grup Servicii Petroliere SA (en lo sucesivo, «GSP»), una sociedad con domicilio social en Rumanía, y las autoridades fiscales de dicho país sobre un asunto relativo a la entrega exenta de IVA de tres plataformas de perforación marina autoelevables a diferentes sociedades maltesas. En tal contexto, el tribunal remitente desea que se dilucide si las plataformas de perforación marina autoelevables de este tipo están amparadas por la exención establecida en el artículo 148, letra c), en relación con el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).
3. El efecto de estas disposiciones es que se obliga a los Estados miembros, en particular, a que eximan la entrega de embarcaciones afectadas a la navegación en alta mar que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera. Como acabo de señalar, la cuestión clave que se plantea es si estas plataformas de perforación en concreto están cubiertas por dicha exención. Antes de entrar a considerar esta cuestión es necesario, en primer lugar, reseñar las disposiciones relevantes tanto del Derecho internacional público como del Derecho de la Unión y del Derecho nacional.

¹ Lengua original: inglés.

I. Marco jurídico

A. Derecho internacional público

4. La Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecha en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982 (*Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 1833, 1834 y 1835, p. 3; en lo sucesivo, «Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar»), entró en vigor el 16 de noviembre de 1994. Esta Convención fue aprobada en nombre de la Comunidad mediante la Decisión 98/392/CE del Consejo, de 23 de marzo de 1998 (DO 1998, L 179, p. 1).

5. El artículo 2, apartados 1 y 2, de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, que lleva por título «Régimen jurídico del mar territorial, del espacio aéreo situado sobre el mar territorial y de su lecho y subsuelo», establece:

«1. La soberanía del Estado ribereño se extiende más allá de su territorio y de sus aguas interiores y, en el caso del Estado archipelágico, de sus aguas archipelágicas, a la franja de mar adyacente designada con el nombre de mar territorial.

2. Esta soberanía se extiende al espacio aéreo sobre el mar territorial, así como al lecho y al subsuelo de ese mar.»

6. El artículo 3 de esta Convención, titulado «Anchura del mar territorial», está redactado en los siguientes términos:

«Todo Estado tiene derecho a establecer la anchura de su mar territorial hasta un límite que no exceda de 12 millas marinas medidas a partir de líneas de base determinadas de conformidad con esta Convención.»

7. La parte V de dicha Convención, que lleva por título «Zona económica exclusiva», comprende los artículos 55 a 75.

8. El artículo 56, con la rúbrica «Derechos, jurisdicción y deberes del Estado ribereño en la zona económica exclusiva», preceptúa:

«1. En la zona económica exclusiva, el Estado ribereño tiene:

a) Derechos de soberanía para los fines de exploración y explotación, conservación y administración de los recursos naturales, tanto vivos como no vivos, de las aguas suprayacentes al lecho y del lecho y el subsuelo del mar, y con respecto a otras actividades con miras a la exploración y explotación económicas de la zona, tal como la producción de energía derivada del agua, de las corrientes y de los vientos;

[...]

2. En el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes en la zona económica exclusiva en virtud de esta Convención, el Estado ribereño tendrá debidamente en cuenta los derechos y deberes de los demás Estados y actuará de manera compatible con las disposiciones de esta Convención.

3. Los derechos enunciados en este artículo con respecto al lecho del mar y su subsuelo se ejercerán de conformidad con la Parte VI.»

9. El apartado 1 del artículo 58 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, que lleva por título «Derechos y deberes de otros Estados en la zona económica exclusiva», tiene el siguiente tenor:

«En la zona económica exclusiva, todos los Estados, sean ribereños o sin litoral, gozan, con sujeción a las disposiciones pertinentes de esta Convención, de las libertades de navegación y sobrevuelo y de tendido de cables y tuberías submarinos a que se refiere el artículo 87, y de otros usos del mar internacionalmente legítimos relacionados con dichas libertades, tales como los vinculados a la operación de buques, aeronaves y cables y tuberías submarinos, y que sean compatibles con las demás disposiciones de esta Convención.»

10. La parte VI de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, titulada «Plataforma continental», incluye los artículos 76 a 85.

11. El artículo 77 tiene la rúbrica «Derechos del Estado ribereño sobre la plataforma continental», y dispone, en su apartado 1, que:

«El Estado ribereño ejerce derechos de soberanía sobre la plataforma continental a los efectos de su exploración y de la explotación de sus recursos naturales.»

12. El artículo 78, titulado «Condición jurídica de las aguas y del espacio aéreo suprayacentes y derechos y libertades de otros Estados», establece en su apartado 2:

«El ejercicio de los derechos del Estado ribereño sobre la plataforma continental no deberá afectar a la navegación ni a otros derechos y libertades de los demás Estados, previstos en esta Convención, ni tener como resultado una injerencia injustificada en ellos.»

B. Derecho de la Unión

1. Sexta Directiva

13. La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema Común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1977, L 145, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establecía en su artículo 15:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

4. Las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques:

- a) dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera;
- b) de salvamento y de asistencia marítima, o dedicados a la pesca de bajura, con exclusión en cuanto a estos últimos de las provisiones de a bordo;

[...]

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamentos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del apartado 4, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos — incluido el armamento de pesca — incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación;

[...]».

14. La Sexta Directiva fue derogada por la Directiva sobre el IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

2. Directiva sobre el IVA

15. El considerando 3 de la Directiva sobre el IVA expone:

«Para garantizar que las disposiciones se presentan de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente. No obstante, existe un reducido número de modificaciones sustanciales inherentes al ejercicio de la refundición, que debería, en cualquier caso, llevarse a cabo. Los casos en que se han efectuado dichas modificaciones figuran recogidos de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva.»

16. El artículo 146 de la Directiva sobre el IVA, incluido en el capítulo 6, que lleva por título «Exenciones relativas a las exportaciones», establece, en su apartado 1:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de éste;
- b) las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el propio adquirente y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado;

[...]

- d) las prestaciones de servicios que consistan en trabajos efectuados en bienes muebles, adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos, en la Comunidad, y expedidos o transportados, fuera de la Comunidad, por quien ha prestado los servicios, por el destinatario de los mismos no establecido en su territorio respectivo, o por cuenta de éstos;
- e) las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo a los artículos 132 y 135, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes o con las importaciones de bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el artículo 61 o en la letra a) del apartado 1 del artículo 157.»

17. El artículo 148 de la Directiva sobre el IVA, en el capítulo 7, con la rúbrica «Exenciones relativas a los transportes internacionales», del Título IX, tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, así como las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar y las embarcaciones afectadas a la pesca costera excepto, para éstas últimas, las provisiones de bordo;

[...]

- c) las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, los fletamentos y los arrendamientos de los buques marítimos, contemplados en la letra a), así como las entregas, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos, incluido el armamento de pesca, incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación;

[...]».

18. El artículo 156 de esta Directiva se enmarca en el capítulo 10, que lleva por título «Exenciones de las operaciones vinculadas al tráfico internacional de bienes», y tiene el siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros podrán eximir las siguientes operaciones:

- a) las entregas de bienes destinados a ser conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en un depósito temporal;
- b) las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco;
- c) las entregas de bienes destinados a ser incluidos en un régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo;
- d) las entregas de bienes destinados a ser admitidos en el mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento, o para unir dichas plataformas de perforación o de explotación al continente;
- e) las entregas de bienes destinados a ser admitidos en el mar territorial para el avituallamiento de las plataformas de perforación o de explotación.

2. Los lugares referidos en el apartado 1 son los definidos como tales por las disposiciones aduaneras comunitarias en vigor.»

3. Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo

19. El artículo 38 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1), establece:

«1. Los “medios de transporte” a que se refiere el artículo 56 y el artículo 59, párrafo primero, letra g), de la Directiva 2006/112/CE incluirán los vehículos, motorizados o no, y demás dispositivos y equipos concebidos para el transporte de personas u objetos de un lugar a otro, que puedan ser remolcados o empujados por vehículos, y que se destinen normalmente a tareas de transporte y sean idóneos para ello.

2. Serán medios de transporte en el sentido del apartado 1, entre otros, los siguientes vehículos:

[...]

d) embarcaciones;

[...]».

C. Derecho nacional

20. El artículo 143 de la Legea n.º 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 por la que se establece el Código Tributario), que lleva por título «Exenciones en las exportaciones u otras operaciones similares, en las entregas intracomunitarias de bienes y en el transporte internacional e intracomunitario», establece en su versión vigente en mayo de 2008:

«(1) Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones: [...]

h) en el caso de los buques afectados a la navegación marítima, al transporte internacional de personas y/o de mercancías, a la pesca o a otra actividad económica o de las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar:

1. las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, los fletamentos, los leasing y los arrendamientos de buques, así como las entregas, los leasing, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos — incluido el armamento de pesca — incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación; [...]

21. El artículo 144 de la Ley n.º 571/2003 por la que se establece el Código Tributario, titulado «Exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes», precisa lo siguiente:

«(1) Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

a) las entregas de los siguientes bienes destinados: [...]

7. a ser admitidos en las aguas territoriales

- para incorporarlos a las plataformas de perforación o de producción, para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de tales plataformas de perforación o de producción en el continente, o para unir dichas plataformas de perforación o de explotación al continente,
- para el avituallamiento de las plataformas de perforación o de explotación.»

22. El artículo 23 de la Ordonanța Guvernului n.º 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (Decreto del Gobierno n.º 42/1997 sobre el Transporte Marítimo y por Aguas Navegables Interiores), dispone:

«Constituirán buques, en el sentido del presente Decreto:

- a) los buques marítimos y de navegación interior de cualquier tipo, propulsados o no propulsados, que navegan por la superficie o en inmersión y destinados al transporte de mercancías y/o de personas y a la pesca y remolcadores y remolcadores de empuje;
- b) las instalaciones flotantes, como dragas, elevadores flotantes, grúas flotantes, pinzas flotantes y otros similares, propulsados o no;
- c) construcciones flotantes que, normalmente, no están destinadas al desplazamiento, como muelles flotantes, embarcaderos flotantes, pontones, hangares flotantes para buques, plataformas de perforación y otras similares y faros flotantes;
- d) embarcaciones de recreo.»

23. El apartado 1 de la Decizia n.º 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (Decisión n.º 3/2015 de la Comisión Tributaria Central) dispone:

«En el período transcurrido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2013: En el caso de los buques afectados a la navegación marítima, al transporte internacional de personas y/o de mercancías, a la pesca o a otra actividad económica en el mar, las exenciones del IVA establecidas en el artículo 143, apartado 1, letra h), [...] del Código Tributario [...] serán aplicables si el buque se utiliza efectiva y principalmente para la navegación marítima. Para determinar si un buque se utiliza efectiva y principalmente en el mar, no deben tenerse en cuenta únicamente criterios objetivos, como la eslora o el tonelaje de la embarcación, pero tales criterios sí podrían utilizarse para excluir del ámbito de aplicación de las exenciones a los buques que en ningún caso cumplen los requisitos establecidos en el artículo 143, apartado 1, letra h), del Código Tributario, esto es, aquellos que no son idóneos para la navegación marítima. [...] El concepto de navegación “marítima” en el sentido de [la Directiva sobre el IVA] y del artículo 143, apartado 1, letra h), del Código Tributario, abarca cualquier zona de mar fuera de las aguas territoriales de cualquier Estado, que esté más allá del límite de las 12 millas náuticas, medidas a partir de líneas de base establecidas conforme al Derecho Internacional del Mar (Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecha en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982).»

II. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

24. En mayo de 2008, GSP vendió tres plataformas de perforación marina autoelevables, que operaban en el Mar Negro (más exactamente, según se indica en la resolución de remisión, en aguas territoriales rumanas), a determinados compradores malteses, para la realización de actividades de perforación. Las plataformas autoelevables, o unidades autoelevables, son estructuras móviles que consisten en un casco flotante en el que se han instalado varias patas móviles. La existencia del casco permite transportar la unidad de perforación y toda la maquinaria instalada en ella al lugar de perforación previsto con las patas retraídas y el casco flotando en el agua. Cuando la plataforma llega a su destino, se alargan las patas («como un gato») dentro del agua. De este modo, las patas anclan la plataforma en el lecho marino, tras lo cual se procede a elevar la estructura del casco considerablemente por encima de la superficie del mar. Cuando la plataforma se encuentra en esta posición extendida (o «autoelevada») forma una unidad estabilizada cuyo casco no volverá a flotar hasta que no se retiren las patas una vez finalizada la operación de perforación.

25. De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que las tres plataformas en cuestión no son autopropulsadas, sino que se desplazan mediante remolcadores, extremo que fue confirmado en la vista. En la vista también se informó al Tribunal de Justicia de que la plataforma incluye una tripulación, de que existe un cuaderno de navegación y de que aquella puede maniobrar con sus motores para enfrentarse a corrientes oceánicas y a la deriva, pero, según parece, la plataforma es transportada de un emplazamiento a otro, incluso mientras flota, por medio de un remolcador. No obstante, corresponde última instancia al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo.

26. Efectuadas las ventas referidas, GSP emitió sus facturas, aplicando el régimen de exención del IVA establecido en la normativa nacional (artículo 143, apartado 1, letra h), del Código Tributario) de transposición del artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA, en lo que respecta a la entrega de estas plataformas. Tras la venta, GSP continuó explotando dichas plataformas en el Mar Negro mediante contrato de fletamento marítimo.

27. El 23 de mayo de 2016, mediante la liquidación practicada a raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria de Rumanía procedió a regularizar el IVA, basándose en que, si bien las plataformas de perforación pueden considerarse como embarcaciones en el sentido de la legislación nacional y son idóneas para un uso ilimitado en el mar, no navegan mientras se realiza la perforación, sino que se encuentran estacionarias: sus torres permanecen bajadas y apoyadas en el lecho marino para elevar el pontón (la parte flotante) a una altura de alrededor de 60 a 70 metros sobre el nivel del mar. Para que la entrega de plataformas pueda acogerse a la exención establecida en el artículo 143, apartado 1, letra h) del Código Tributario, ha de demostrarse, según la Administración tributaria, que el buque en cuestión navega efectiva y principalmente en alta mar. Pues bien, la Administración tributaria rumana consideró que las pruebas demostraban que el uso efectivo y principal de las plataformas tiene lugar cuando estas se hallan en posición estacionaria para la actividad de perforación y no cuando navegan, que es una operación meramente accesoria respecto de la perforación.

28. GSP recurrió esta liquidación, recurso que fue desestimado por la Administración tributaria de Rumanía mediante resolución de 24 de noviembre de 2016.

29. La demandante interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente, impugnando la liquidación, el acta de la inspección tributaria y la resolución por la que se resolvió el recurso anterior.

III. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

30. El órgano jurisdiccional remitente considera necesario aclarar, en primer lugar, si la exención prevista en el artículo 148, letra c), en relación con el artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA, es aplicable a la entrega de plataformas de perforación marina autoelevables, es decir, si dicha plataforma está comprendida en el concepto de «buque» según la definición contenida en esa disposición. En segundo lugar, y en caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la exención prevista en el artículo 148, letra c), en relación con el artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA está supeditada a la condición de que la actividad de navegación en alta mar predomine sobre la de perforación.

31. En estas circunstancias, el Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra c), en relación con el artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que es aplicable la exención del impuesto sobre el valor añadido, en determinadas circunstancias, a la entrega de una plataforma de perforación marina autoelevable, o, dicho de otro modo, en el sentido de que una plataforma de perforación marina autoelevable está

comprendida en el concepto de “buque” a los efectos de la citada disposición del Derecho de la Unión Europea, habida cuenta de que, como indica el título del capítulo 7 de dicha Directiva, se trata de una norma que regula las “exenciones relativas a los transportes internacionales?”

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial anterior, ¿debe interpretarse el artículo 148, letra c), en relación con el artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que un requisito esencial para que la exención del impuesto sobre el valor añadido sea aplicable a una plataforma de perforación marina autoelevable que ha navegado hasta adentrarse en aguas internacionales consiste en que esta debe hallarse efectivamente en movimiento durante su utilización (como actividad comercial o industrial), a flote y desplazándose por el mar de un lugar a otro, en períodos más prolongados que aquellos en los que se halle en situación estática o inmóvil con motivo de las actividades de perforación marina, de manera que la navegación predomine efectivamente sobre la actividad de perforación?»

32. Han presentado observaciones escritas Grup Servicii Petroliere, los Gobiernos belga, italiano y rumano y la Comisión Europea. Asimismo, Grup Servicii Petroliere, el Gobierno rumano y la Comisión Europea han formulado alegaciones orales en la vista celebrada el 28 de febrero de 2019.

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares

33. Cabe señalar, en primer lugar, que el considerando 3 de la Directiva sobre el IVA precisa que, en principio, la adopción de esta Directiva no ha inducido a cambios de fondo en la legislación vigente sobre el sistema común del IVA, salvo un reducido número de modificaciones sustanciales que se recogen de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva. En consecuencia, puede considerarse, en esencia, que esta Directiva tiene la naturaleza de una medida de refundición legislativa.

34. Dado que ninguna de las disposiciones relativas a la transposición y entrada en vigor de la Directiva sobre el IVA, establecidas en los artículos 411 a 414 de esa, hacen referencia al artículo 148, letras a) o c), debe considerarse que este último tiene el mismo sentido que el artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, que estaba redactado de forma similar.² Por consiguiente, la jurisprudencia relativa al artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva debe tenerse en cuenta a la hora de interpretar el artículo 148, letras a) y c), de la Directiva sobre el IVA.³

35. Por lo que respecta al artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que las operaciones contempladas por esta disposición están exentas porque «se asimilan a operaciones de exportación».⁴ Dicho de otro modo, las operaciones cubiertas deben tratarse como si hubieran tenido lugar fuera del territorio de la Unión.⁵

² Véase, por analogía, la sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, (C-186/15, EU:C:2016:452), apartado 40.

³ Sentencia de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaipėda, (C-526/13, EU:C:2015:536), apartado 25.

⁴ Sentencias de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company, (C-185/89, EU:C:1990:262), apartado 21, y de 14 de septiembre de 2006, Elmeka, (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), apartado 21.

⁵ Esta disposición funciona como medida de fomento de la competitividad. En efecto, dado que las actividades realizadas en las embarcaciones a las que se refiere tuvieron lugar fuera del ámbito de aplicación territorial del sistema común del IVA, es decir, fuera de las aguas de la Unión, los bienes y servicios necesarios para llevar a cabo dichas actividades, incluyendo los buques, podrían ser facilitados por operadores de terceros países. Además, en relación con la situación de los bienes utilizados para el avituallamiento de las embarcaciones, si no existiera el artículo 148, letra a), los proveedores de la Unión podrían verse tentados a esperar a que los buques abandonaran las aguas de la Unión para proveerlos con el fin de beneficiarse de la exención del IVA.

36. En su sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, (C-526/13, EU:C:2015:536), apartado 26, el Tribunal de Justicia ha confirmado que las operaciones contempladas en el artículo 148, letras a) y c), están exentas porque tales operaciones se asimilan a operaciones de exportación.

37. Así pues, las dos cuestiones prejudiciales planteadas deben examinarse a la luz de este objetivo.

B. Sobre las dos cuestiones prejudiciales

38. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 148, letra a), de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en aquella disposición es aplicable a las plataformas de perforación marina autoelevables.

39. Para empezar, procede recordar que de conformidad con el artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA, las entregas de los buques contemplados en la letra a) de dicho artículo están exentas de IVA. Así pues, para determinar si las plataformas de perforación marina autoelevables se pueden acoger a esta exención, se debe determinar, en primer lugar, el significado que se atribuye al término «buque» empleado en el artículo 148, letra c), y, en segundo lugar, qué características debe presentar un buque para estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA y para que su entrega, en consecuencia, esté exenta.

1. El significado habitual de los términos «buque» y «navegación»

40. Por lo que respecta al concepto de buque, es obvio que el contexto específico de la disposición de que se trata resulta de gran trascendencia.

41. Es cierto que, en el Derecho internacional, como era quizás de esperar, el Convenio internacional para prevenir la contaminación por los buques (1973) (MARPOL) (en su versión modificada por el Protocolo de 1978) (Londres), por ejemplo, define un buque como «*todo tipo de embarcaciones que operen en el medio marino, incluidos los aliscafos, así como los aerodeslizadores, los sumergibles, los artefactos flotantes y las plataformas fijas o flotantes.*»⁶ No obstante, dado que este Convenio persigue prevenir la contaminación marina, es lógico que contenga una definición de buque muy amplia. En vista de tal objetivo, resultaba intrascendente si la contaminación procedía de una plataforma fija que soporta una instalación de perforación o de una embarcación náutica convencional, como un buque o un barco. Esta es la razón, básicamente, de que el Convenio MARPOL incluya en la definición del término «buque» las plataformas fijas o flotantes de este tipo.

42. Ahora bien, el tenor del actual artículo 148, letras a) y c), de la Directiva sobre el IVA reviste cierta importancia. La exención, después de todo, no se refiere meramente a los «buques» en cuanto tales, sino más bien a los «buques afectados a la navegación en alta mar». A este respecto, la Directiva emplea la misma terminología ya tradicional que usan ejemplos notables de la legislación marítima que figuran en las recopilaciones de legislación de algunos Estados miembros.⁷ La expresión «[...]afectados a la navegación en alta mar [...]» introduce, no obstante, una cualificación importante y, a mi modo de ver, decisiva, de la palabra «buque».

⁶ El subrayado es mío.

⁷ En particular, por ejemplo, la Merchant Shipping Act, 1894 (Ley de la Marina Mercante de 1894) del Reino Unido, cuyo artículo 742 definía un «buque» en el sentido de que incluye «cualquier navío o barco o cualquier otro tipo de embarcación empleada en la navegación».

43. En el lenguaje cotidiano, la palabra «buque» denota una embarcación de algún tipo que es idónea para desplazarse por el agua llevando consigo personas o mercancías, con independencia de si dicho transporte se realiza o no de forma remunerada o simplemente con fines recreativos.⁸ Por lo tanto, dudo mucho que una plataforma del tipo en cuestión pueda describirse con propiedad como un «buque» en este sentido, pues no transporta personas ni mercancías en el agua: se trata más bien de la estructura de una maquinaria de grandes dimensiones hecha por el hombre que, una vez trasladada, se fija en el lecho marino con fines de perforación. Si bien es cierto que, como se informó al Tribunal de Justicia en la vista, existe una tripulación a bordo de tal plataforma y que esta dispone de un cuaderno de navegación, cabe señalar, no obstante, que una plataforma de perforación autoelevable carece en principio de muchos de los elementos básicos de una embarcación apta para la navegación, tales como una proa o anclas o un timón, aunque en última instancia corresponde al órgano jurisdiccional nacional verificar este extremo en cada caso. Tampoco parece que posea ningún tipo de mecanismo convencional para gobernar la nave, dado que, por ejemplo, no existe puente de mando, aunque insisto en que estos detalles deben ser verificados por el órgano jurisdiccional nacional. Asimismo, como se comunicó al Tribunal de Justicia en la vista, las plataformas de que se trata en el presente litigio pertenecen a la categoría de las que no poseen ningún medio de autopropulsión.

44. Así y todo, aunque me estuviera equivocando en este punto y sí que pudiera calificarse de «buque» una plataforma de perforación «autoelevable», el hecho de que tal plataforma pueda (contrariamente a mi opinión) calificarse de «buque» *simpliciter* no significa que sea también un buque «afectado a la navegación en alta mar» como exige el artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

45. Es cierto que en algunas de sus versiones lingüísticas, el artículo 148, letra a), no menciona expresamente el requisito de que estén «afectados a la navegación». Por ejemplo, la versión alemana simplemente estipula que el buque debe utilizarse en alta mar.⁹ Dado que, no obstante, el objeto del artículo 148 es la exención de la entrega de buques efectuada en el territorio de aplicación de la Directiva sobre el IVA, pero con el fin de utilizarlos en la realización de actividades económicas fuera de este, la aplicación de dicha disposición requiere, de forma implícita pero necesaria, que el buque en cuestión haya navegado al menos hasta abandonar las aguas de la Unión.

46. De ello se sigue que aun suponiendo que una plataforma de perforación autoelevable deba considerarse un «buque», para quedar comprendida en la definición del artículo 148, letra a), con todo, debe estar afectada a la navegación en alta mar. La navegación es, en esencia, el arte náutico de la travesía marítima. Supone que el piloto de la embarcación puede determinar la localización del buque y trazar su rumbo futuro.

47. Por lo que respecta al término «alta mar», del artículo 86 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar resulta claramente que el Derecho internacional entiende por alta mar «todas las partes del mar no incluidas en la zona económica exclusiva, en el mar territorial o en las aguas interiores de un Estado, ni en las aguas archipelágicas de un Estado archipelágico».

48. En consecuencia, del contexto del artículo 148, letras a) y c), se sigue necesariamente que el buque en cuestión debe al menos ser idóneo para navegar lejos de la costa. Ello implica, a su vez, que el piloto puede dirigir el buque, y que este es capaz, por tanto, de autopropulsarse. Pues bien, con independencia de las propiedades náuticas que puedan atribuirse a las plataformas de perforación en cuestión, está perfectamente claro que dichas plataformas no están afectadas a la navegación en alta mar, precisamente porque no poseen la capacidad de autopropulsión.

⁸ O, como declaró la Supreme Court of Ireland (Tribunal Supremo, Irlanda) en la sentencia del asunto *The Von Rocks* [1998] 3 *Irish Reports* 41, el placer que puede obtenerse de, simplemente, «perder el tiempo en un barco». La cita, a su vez, procede de la novela de K. Grahame, *El viento entre los sauces*.

⁹ En la versión alemana se habla de buques que «auf hoher See [...] eingesetzt sind».

49. Es incuestionable que estas plataformas están diseñadas para soportar condiciones meteorológicas adversas y, como también se confirmó en la vista, pueden ser transportadas en alta mar, donde han funcionado en este sentido con regularidad, lo cual, sin embargo, no equivale a que «están afectadas a la navegación en alta mar». En mi opinión, cualquier otra conclusión supondría distorsionar el lenguaje y sería recibida lógicamente con cierto escepticismo por la comunidad náutica. Creo que no sería en modo alguno realista describir esta plataforma como un «buque destinado a la navegación».

50. Por otra parte, cabe señalar asimismo que cualquier excepción a la aplicación de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse de manera estricta,¹⁰ y no se ha demostrado claramente que existan razones para incluir tales plataformas de perforación «autoelevables» en el ámbito de la exención del artículo 148, letra c).

51. De las consideraciones expuestas se infiere que la exención del artículo 148, letra c), no es aplicable a las plataformas de perforación de este tipo.

2. Razonamiento alternativo

52. En cualquier caso, a mi modo de ver, incluso si se prescindiera del significado comúnmente aceptado de los términos «buque» y «navegación», en circunstancias como las del litigio principal, puede llegarse por otro camino exactamente a la misma conclusión, a saber, que la exención establecida en el artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA no es aplicable.

53. Es cierto que, si se tiene en cuenta únicamente el objetivo perseguido por el artículo 148, letras a) y c), —que consiste en eximir a determinadas operaciones debido a que «se asimilan a operaciones de exportación» o, más concretamente, porque están relacionadas con las entregas de bienes o prestaciones de servicios destinadas a su uso fuera del territorio de la Unión—, debe admitirse que tal objetivo implica que por «buque» debe entenderse toda embarcación que puede ser desplazada fuera de las aguas de la Unión, aunque necesariamente por sus propios medios.¹¹ En tal sentido, podría entenderse que la palabra «navegación» se refiere al desplazamiento que debe realizar un buque para abandonar las aguas de la Unión con el fin de llevar a cabo sus actividades fuera del ámbito de aplicación de la normativa sobre el IVA.

54. Procede recordar, no obstante, que el artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA exige otros dos requisitos para que la entrega de un buque esté exenta, además del relativo a la afectación a la navegación. Primero, el buque debe estar destinado a alguna de las actividades mencionadas en el artículo 148, letra a), de dicha Directiva. Segundo, como ya ha dictaminado el Tribunal de Justicia, tanto en el marco de la Sexta Directiva¹² como en el de la Directiva sobre el IVA¹³ en el caso tanto de los buques que efectúen un tráfico remunerado de viajeros como de los buques afectados al ejercicio de actividades comerciales o industriales, la referida exención no es aplicable *a menos que* dichas actividades tengan lugar en alta mar.

10 Véase, por ejemplo, la sentencia de 18 de octubre de 2007, Navicon, (C-97/06, EU:C:2007:609), apartados 21 y 22 y la jurisprudencia citada.

11 El artículo 38 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo no contradice esta conclusión. En efecto, aunque este último incluye las embarcaciones en el concepto de «medios de transporte» que se definen como cualquier dispositivo concebido para el transporte de personas u objetos de un lugar a otro, de la redacción de esta disposición se desprende que el ámbito de aplicación de esta definición se limita al concepto de «medios de transporte» contemplado en el artículo 56 y en el artículo 59, párrafo primero, letra g), de la Directiva sobre el IVA.

12 Véase la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka, (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), apartado 14. Además del motivo expuesto en esta sentencia, quiero destacar que, el hecho de interpretar el artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que solo es aplicable a los buques que efectúen un tráfico remunerado de viajeros daría lugar a que este requisito resultara inútil, dado que el transporte de pasajeros también es una actividad comercial que está expresamente exenta en virtud de dicho artículo.

13 Sentencia de 21 de marzo de 2013, Comisión/Francia (C-197/12, no publicada, EU:C:2013:202), apartado 22.

55. En lo tocante a las actividades que un buque debe llevar a cabo para que su entrega esté exenta, el órgano jurisdiccional remitente subrayó en su primera cuestión prejudicial que el artículo 148 de la Directiva sobre el IVA figura en el capítulo 7 de esta, titulado «Exenciones relativas a los transportes internacionales».

56. Sin embargo, habida cuenta de que el título de un capítulo se escoge en función del contenido principal de sus disposiciones, puede darse el caso de que, entre estas, exista alguna cuyo ámbito de aplicación no esté limitado por la materia designada en el título de ese capítulo.¹⁴ Además, respecto del artículo 148, letra a), de su tenor se deduce que las actividades contempladas no se limitan exclusivamente al transporte, sino que incluyen cualquier actividad comercial, pesquera o industrial.¹⁵

57. No cabe ninguna duda de que la realización de perforaciones en el mar mediante una plataforma de perforación es una de las actividades a las que se refiere el artículo 148, letra a), puesto que las actividades industriales incluyen la perforación.

58. En cuanto al requisito relativo a alta mar, el Gobierno rumano y la Comisión alegan que este implica que el buque debe utilizarse en aguas de alta mar, mientras que los Gobiernos belga e italiano sostienen que basta con que el buque sea idóneo para navegar en dichas aguas, con independencia del tiempo que pase en alta mar. En su opinión, un buque que desarrolle sus actividades en las aguas territoriales de uno de los Estados miembros podría acogerse a la exención del artículo 148, letra c), sin que sea objeto de uso en alta mar, siempre y cuando pueda desplazarse hasta allí.

59. No obstante, como ya he señalado, las operaciones contempladas en el artículo 148, letras a) y c), están exentas porque están relacionadas con bienes y servicios adquiridos dentro del territorio de la Unión pero destinados a utilizarse fuera de dicho territorio. En otras palabras, el buque en cuestión debe desplazarse desde un punto situado dentro de las aguas de la Unión hasta un punto situado fuera de ellas, donde se realizarán las actividades de que se trata. Esta es precisamente la razón por la que considero, contrariamente a lo que sostienen los Gobiernos belga e italiano, que no basta con que un buque sea idóneo para su utilización en alta mar. En mi opinión, el buque debe estar efectiva y principalmente destinado a una actividad desarrollada en alta mar.

3. El concepto de alta mar en el artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA

60. Por último, es necesario examinar el significado que debe atribuirse al concepto de «alta mar» en el artículo 148, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

61. Habida cuenta de que el objetivo perseguido por este artículo consiste en eximir operaciones que se asimilan a las exportaciones, considero que debe entenderse que el concepto de alta mar designa las aguas situadas fuera del territorio de aplicación de la Directiva sobre el IVA.

62. El territorio de aplicación de dicha Directiva viene determinado por el artículo 5. Con arreglo a esta disposición, la Directiva sobre el IVA se aplica a las operaciones que tienen lugar en una parte del territorio de uno de los Estados miembros «al que se aplique, de conformidad con [el artículo 52 del Tratado de la Unión Europea y los artículos 349 y 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea] [...] el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, [que ha sido sustituido desde entonces por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea], y con exclusión del territorio o territorios que figuran en el artículo 6 de la presente Directiva.»

¹⁴ Véase, por analogía, sobre una disposición cuyo ámbito de aplicación excede del objeto del Reglamento que la contiene, la sentencia de 13 de junio de 2018, *Deutscher Naturschutzring*, (C-683/16, EU:C:2018:433), apartados 43 y ss.

¹⁵ Procede recordar, una vez más, que, según la jurisprudencia, las operaciones cubiertas por el artículo 148 están exentas porque «se asimilan a operaciones de exportación». Dado que, en el caso de un buque, este debe navegar fuera del ámbito de aplicación para quedar cubierto por la citada disposición, considero que tal desplazamiento podría explicar la ubicación de esta disposición en el capítulo 7, bajo el título «Exenciones relativas a los transportes internacionales».

63. A falta de una definición en el Tratado del concepto de territorio, este último debe determinarse de conformidad con los principios del Derecho internacional público.

64. A este respecto, el Gobierno rumano y la Comisión alegaron en la vista que, cuando se adoptó la Sexta Directiva sobre el IVA, que ya contenía la exención establecida actualmente en el artículo 148, letra a), solo había entrado en vigor la Convención sobre el Mar Territorial y la Zona Contigua, firmada en Ginebra el 29 de abril de 1958 (*Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 516, p. 205) y que, por tanto, los conceptos de «territorios» y «alta mar» deben interpretarse a la luz de la referida Convención.

65. Se debe recordar, sin embargo, que la primacía de los acuerdos internacionales celebrados por la Unión Europea sobre las disposiciones de Derecho derivado impone interpretar estas, a partir de la entrada en vigor del acuerdo en cuestión, de conformidad con tales acuerdos.¹⁶ Por consiguiente, en la medida en que la Decisión 98/392/CE entró en vigor el 13 de julio de 1998, antes de que se compraran las plataformas controvertidas en el litigio principal, el territorio de los Estados miembros debía apreciarse a la luz de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar.¹⁷

66. Según el artículo 2 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, la soberanía del Estado ribereño se extiende al mar territorial así como al lecho y al subsuelo de ese mar.

67. Con arreglo al artículo 3 de dicha Convención, todo Estado tiene derecho a establecer la anchura de su mar territorial hasta un límite que no exceda de 12 millas marinas medidas a partir de líneas de base determinadas de conformidad con esta Convención.

68. Más allá de este límite, la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar establece que cada Estado ribereño tiene derechos soberanos sobre la zona económica exclusiva y la plataforma continental. Estos derechos, no obstante, se limitan a las actividades mencionadas, respectivamente, en los artículos 56 y 77 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar.

69. En consecuencia, en su sentencia de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195), apartados 59 y 60, el Tribunal de Justicia declaró que la «soberanía del Estado ribereño sobre la zona económica exclusiva y sobre la plataforma continental sólo es funcional y, como tal, se limita al derecho a ejercer las actividades de exploración y de explotación previstas en los artículos 56 y 77 de la Convención [de las Naciones Unidas] sobre el Derecho del Mar».

70. Dado que la actividad en cuestión en el asunto *Aktiebolaget NN* era el suministro y la instalación de un cable submarino, que no estaba incluido entre las actividades enumeradas en los artículos 56 y 77 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, el Tribunal de Justicia declaró que esta actividad no está sometida a la soberanía del Estado miembro ribereño y, por lo tanto, no puede considerarse que se encuentre comprendida en el ámbito de aplicación territorial del sistema común del IVA.¹⁸

¹⁶ Véase, por ejemplo, la sentencia de 11 de abril de 2013, *HK Danmark*, (C-335/11 y C-337/11, EU:C:2013:222), apartados 28 a 30.

¹⁷ A este respecto, es pertinente observar que la Decisión 98/392/CE por la que se aprueba la Convención sobre el Derecho del Mar no menciona una fecha de entrada en vigor. No obstante, de conformidad con el artículo 297 TFUE, un acto legislativo que no mencione tal fecha entrará en vigor a los veinte días de su publicación. La Decisión 98/392/CE se publicó el 23 de junio de 1998, por lo que entró en vigor el 13 de julio de 1998.

¹⁸ El Tribunal de Justicia subrayó que esta conclusión se veía confirmada por los artículos 58, apartado 1, y 79, apartado 1, de la Convención, que permiten, bajo ciertas condiciones, que cualquier Estado pueda instalar cable submarinos en esas zonas.

71. En el presente asunto, aunque las plataformas gozan de la libertad de navegación a que se refieren en los artículos 58, apartado 1, 78 y 87 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, también es cierto que la actividad que llevan a cabo es la exploración y explotación de los recursos naturales del subsuelo del fondo marino. Esta, no obstante, es una de las actividades a las que se refieren los artículos 56 y 77 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar en el sentido de que están sometidas a los derechos soberanos del Estado ribereño.

72. Por tanto, a diferencia de la actividad controvertida en el asunto Aktiebolaget NN, cuando una embarcación realiza actividades de perforación en la zona económica exclusiva o en la plataforma continental de un Estado miembro, dichas actividades se llevan a cabo dentro del territorio de aplicación de la Directiva sobre el IVA. En consecuencia, para que la entrega de una plataforma pueda acogerse a la exención prevista en su artículo 148, letra c), en relación con su artículo 148, letra a), esta no podrá llevar a cabo sus actividades ni en el mar territorial, ni en la zona económica exclusiva, ni en la plataforma continental de un Estado miembro de la Unión.

73. En su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que, cuando fueron adquiridas, las plataformas objeto del litigio principal estaban realizando perforaciones en las aguas territoriales de Rumanía, en el Mar Negro, y que siguieron llevando a cabo esas actividades después de su adquisición.

74. Como convinieron todas las partes en la vista, el Mar Negro está íntegramente comprendido en las zonas económicas exclusivas de uno u otro de sus diversos Estados ribereños. Por consiguiente, ninguna extensión del Mar Negro puede considerarse como alta mar en el sentido del artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA.¹⁹ De ello se deduce que aunque (contrariamente a mi parecer) estas plataformas pudieran considerarse «buques» «afectados a la navegación en alta mar», no podría aplicarse a su entrega el artículo 148, letra c), precisamente por el lugar en que llevaban a cabo sus actividades inmediatamente después de ser entregadas.

75. Contrariamente a la tesis de Grup servicii Petroliere, esta conclusión no resulta contradicha por el hecho de que las susodichas plataformas puedan ser trasladadas en el futuro al Mar Mediterráneo o al Mar del Norte, ni por el principio de neutralidad fiscal, entendido aquí en el sentido de igualdad de trato.²⁰

76. En efecto, por principio, el uso relevante para determinar qué normas sobre el IVA son aplicables es el efectuado directamente tras la compra de los bienes o la entrega de los servicios en cuestión, y no el que pueda llevarse a cabo hipotéticamente en algún momento futuro.²¹

77. Asimismo, en lo tocante al principio de neutralidad fiscal, que se opone a que mercancías similares que compiten entre sí sean tratadas de forma distinta a efectos del IVA,²² debe recordarse que solo puede invocarse frente a disposiciones nacionales.²³

19 De hecho, el problema en el litigio principal parece surgir del hecho de que Rumanía no había transpuesto correctamente el artículo 148, letra c), en el momento en que se produjo la compra. En efecto, el artículo 143, apartado 1, letra h), de la Ley n.º 571/2003 por la que se establece el Código Tributario no exigía, como condición para disfrutar de la exención, que las actividades de los buques consistieran en efectuar un tráfico remunerado de viajeros o en el ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, en alta mar. Aparentemente esta condición no se introdujo en la legislación nacional hasta la adopción de la Decisión n.º 3/2015.

20 El concepto de neutralidad fiscal se utiliza de dos maneras distintas en materia de IVA. Por una parte, este principio se emplea para calificar el objetivo perseguido por el mecanismo de deducción previsto en la Sexta Directiva, esto es, para liberar totalmente al empresario de la carga del IVA adeudado o pagado respecto de todas sus actividades económicas que están en sí mismas sujetas al IVA. Por otra parte, este concepto se utiliza en un sentido similar al de igualdad de trato. Véase, sobre esta cuestión, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 48.

21 Véase, a este respecto, la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, (C-140/17, EU:C:2018:595), apartado 34. Dado que las plataformas son bienes de inversión, cualquier cambio en su uso está sujeto al artículo 187 de la Directiva sobre el IVA.

22 Véase, a este respecto, la sentencia de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia, (C-384/01, EU:C:2003:264), apartado 25. En la medida en que el legislador de la Unión tiene un amplio margen de apreciación para adoptar medidas fiscales, puede tratar de manera diferente a bienes o servicios que compiten entre sí tan pronto como presenten una característica que los distinga a la luz de la finalidad que persiguen.

23 Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, (C-174/08, EU:C:2009:669), apartados 41 a 43.

78. Es cierto que, según cierta corriente jurisprudencial, el principio de neutralidad es traducción del principio de igualdad de trato en materia de IVA,²⁴ el cual implica que las situaciones comparables no deben ser tratadas de manera diferente, a menos que esa diferencia esté justificada objetivamente.²⁵ Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que la cuestión de si dos situaciones son o no comparables debe determinarse a la luz del objeto de las disposiciones de que se trata y de la finalidad que persiguen, teniendo en cuenta a tal efecto los principios y objetivos del ámbito en cuestión.²⁶

79. Dado que el artículo 148, letra c), de la Directiva sobre el IVA exime determinadas operaciones debido a que «se asimilan a operaciones de exportación», puede considerarse que solo los buques entregados dentro del territorio de la Unión con la intención de llevar a cabo sus actividades fuera de este antes de regresar a su punto de partida pueden estar en una situación comparable a la luz de ese objetivo. Por lo tanto, el legislador puede tratar de forma diferente a las plataformas sin vulnerar el principio de igualdad de trato en función de si estas realizan o no sus actividades en alta mar.²⁷

80. Por otra parte, considero que la solución a la que he llegado tampoco vulnera el principio de igualdad de trato en relación con lo dispuesto en el artículo 156, letra d), de la Directiva sobre el IVA. En efecto, opino que esta disposición no es pertinente en el caso de autos, ni siquiera a la luz del principio de neutralidad fiscal. Aunque el artículo 156, letra d), establece que se pueden eximir del IVA las entregas de bienes destinados a ser admitidos en el mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento, o para unir dichas plataformas de perforación o de explotación al continente, la redacción de ese artículo no incluye entre las operaciones cubiertas la reventa de plataformas de perforación.

V. Conclusión

81. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), que el artículo 148, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 148, letra a), de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención establecida en la primera disposición no es aplicable a unas plataformas de perforación marina autoelevables como las controvertidas en el litigio principal.

24 Según algunas sentencias, el principio de neutralidad fiscal es la «traducción» del principio de igualdad de trato en materia de IVA (sentencias de 19 de diciembre de 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, apartado 28, y de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, apartado 38), mientras que otras lo consideran una expresión concreta del principio de igualdad de trato (sentencias de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 33, y de 7 de marzo de 2013, Efir, C-19/12, no publicada, EU:C:2013:148, apartado 28) que no coincide con este último (sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartados 17 y 18). En su reciente sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO, (C-390/15, EU:C:2017:174), apartado 38, la Gran Sala adoptó un criterio más riguroso, consistente en considerar que, en su segunda acepción, el concepto de neutralidad fiscal es equiparable al principio de igualdad de trato, pero que, para adoptar una medida fiscal, debe otorgarse una amplia discrecionalidad al legislador de la Unión.

25 Véanse las sentencias de 12 de noviembre de 2014, Guardian Industries y Guardian Europe/Comisión, (C-580/12 P, EU:C:2014:2363), apartado 51, y de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38, (C-477/14, EU:C:2016:324), apartado 35.

26 Véase, a este respecto, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros, (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 26 y la jurisprudencia citada.

27 En este caso, la supuesta vulneración del principio de igualdad de trato es consecuencia de la existencia de dos disposiciones diferentes de la Directiva sobre el IVA. Dado que estas dos disposiciones perseguían objetivos distintos y habida cuenta de que la cuestión de si dos situaciones son o no comparables debe determinarse a la luz de los objetivos perseguidos por ellas, no puede invocarse, *prima facie*, una vulneración del principio de igualdad de trato.