



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GERARD HOGAN
Présentées le 10 avril 2019¹

Affaire C-291/18

**Grup Servicii Petroliere SA
contre**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor
Contribuabili**

[demande de décision préjudicielle formée par la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 148, sous a) et c) – Exonération – Livraison de plateformes de forage en mer autoélévatrices – Notion de “bateau” – Conditions relatives à la navigation en haute mer »

1. Une plateforme de forage en mer « autoélévatrice » doit-elle être considérée comme un « bateau affecté à la navigation en haute mer » ? C'est la question principale à laquelle la Cour de céans est aujourd'hui appelée à répondre à la suite d'une demande de décision préjudicielle déférée par la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie).

2. La présente demande de décision préjudicielle a pour origine un litige opposant Grup Servicii Petroliere SA (ci-après « GSP »), une société dont le siège social est en Roumanie, aux autorités fiscales roumaines, dans une affaire relative à l'exonération de TVA de la livraison de trois plateformes de forage en mer autoélévatrices à des sociétés maltaises. Dans ce contexte, la juridiction de renvoi souhaite savoir si les plateformes de forage en mer autoélévatrices de ce type relèvent de l'exonération prévue à l'article 148, sous c), lu conjointement avec l'article 148, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

3. Ces dispositions ont notamment pour effet d'exiger des États membres qu'ils exonèrent les livraisons de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou affectés à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche. Ainsi que je viens de le faire remarquer, la question essentielle à examiner est celle de savoir si ces plateformes de forage particulières relèvent de cette exonération. Avant d'examiner cette question, il convient tout d'abord de présenter les dispositions pertinentes du droit international public, du droit de l'Union, ainsi que du droit national.

¹ Langue originale : l'anglais.

I. Le cadre juridique

A. Le droit international

4. La convention des Nations unies sur le droit de la mer, conclue à Montego Bay le 10 décembre 1982 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1833, 1834 et 1835, p. 3, ci-après la « convention des Nations unies sur le droit de la mer »), est entrée en vigueur le 16 novembre 1994. Cette convention a été approuvée au nom de la Communauté par la décision 98/392/CE du Conseil, du 23 mars 1998 (JO 1998, L 179, p. 1).

5. L'article 2, paragraphes 1 et 2, de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, intitulé « Régime juridique de la mer territoriale et de l'espace aérien surjacent, ainsi que du fond de cette mer et de son sous-sol », dispose :

« 1. La souveraineté de l'État côtier s'étend, au-delà de son territoire et de ses eaux intérieures et, dans le cas d'un État archipel, de ses eaux archipélagiques, à une zone de mer adjacente désignée sous le nom de mer territoriale.

2. Cette souveraineté s'étend à l'espace aérien au-dessus de la mer territoriale, ainsi qu'au fond de cette mer et à son sous-sol. »

6. L'article 3 de cette convention, intitulé « Largeur de la mer territoriale », stipule :

« Tout État a le droit de fixer la largeur de sa mer territoriale, cette largeur ne dépasse pas 12 milles marins mesurés à partir de lignes de base établies conformément à la convention ».

7. La partie V de ladite convention, intitulée « Zone économique exclusive », comprend notamment les articles 55 à 75.

8. L'article 56 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, intitulé « Droits, juridiction et obligations de l'État côtier dans la zone économique exclusive », dispose :

« 1. Dans la zone économique exclusive, l'État côtier a :

a) des droits souverains aux fins d'exploration et d'exploitation, de conservation et de gestion des ressources naturelles, biologiques ou non biologiques, des eaux surjacentes aux fonds marins, des fonds marins et de leur sous-sol, ainsi qu'en ce qui concerne d'autres activités tendant à l'exploration et à l'exploitation de la zone à des fins économiques, telles que la production d'énergie à partir de l'eau, des courants et des vents ;

[...]

2. Lorsque, dans la zone économique exclusive, il exerce ses droits et s'acquitte de ses obligations en vertu de la convention, l'État côtier tient dûment compte des droits et des obligations des autres États et agit d'une manière compatible avec la convention.

3. Les droits relatifs aux fonds marins et à leur sous-sol énoncés dans le présent article s'exercent conformément à la partie VI. »

9. L'article 58, paragraphe 1, de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, intitulé « Droits et obligations des autres États dans la zone économique exclusive », dispose :

« Dans la zone économique exclusive, tous les États, qu'ils soient côtiers ou sans littoral, jouissent, dans les conditions prévues par les dispositions pertinentes de la convention, des libertés de navigation et de survol et de la liberté de poser des câbles et pipelines sous-marins visées à l'article 87, ainsi que de la liberté d'utiliser la mer à d'autres fins internationalement licites liées à l'exercice de ces libertés et compatibles avec les autres dispositions de la convention, notamment dans le cadre de l'exploitation des navires, d'aéronefs et de câbles et pipelines sous-marins. »

10. La partie VI de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, intitulée « Plateau continental », comprend les articles 76 à 85.

11. L'article 77, paragraphe 1, de cette convention, intitulé « Droits de l'État côtier sur le plateau continental », dispose :

« L'État côtier exerce des droits souverains sur le plateau continental aux fins de l'exploration de celui-ci et de l'exploitation de ses ressources naturelles. »

12. L'article 78, paragraphe 2, de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, intitulé « Régime juridique des eaux et de l'espace aérien surjacents, et droits et libertés des autres États », prévoit :

« L'exercice par l'État côtier de ses droits sur le plateau continental ne doit pas porter atteinte à la navigation ou aux autres droits et libertés reconnus aux autres États par la convention, ni en gêner l'exercice de manière injustifiable. »

B. Le droit de l'Union

1. La sixième directive

13. La sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (ci-après la « sixième directive »), dispose à son article 15 :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels :

[...]

4. les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux :

- a) affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche ;
- b) de sauvetage et d'assistance en mer, ou affectés à la pêche côtière, à l'exclusion pour ces derniers des provisions de bord ;

[...]

5. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b), ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets – y compris l'équipement de pêche – incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ;

[...] »

14. La sixième directive a été abrogée par la directive TVA, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

2. La directive TVA

15. Le considérant 3 de la directive TVA est libellé comme suit :

« (3) Pour assurer que les dispositions sont présentées d'une façon claire et rationnelle, compatible avec le principe de mieux légiférer, il est opportun de procéder à la refonte de la structure et du libellé de la directive bien que cela ne doive, en principe, pas provoquer des changements de fond dans la législation existante. Un petit nombre d'amendements substantiels est néanmoins inhérent à l'exercice de refonte et devrait, en tout état de cause, être apporté. Les cas où ces amendements sont effectués sont repris de manière exhaustive dans les dispositions sur la transposition et l'entrée en vigueur de la directive. »

16. L'article 146, paragraphe 1, de la directive TVA, figurant au chapitre 6, intitulé « Exonérations à l'exportation », du titre IX de cette directive, dispose :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de la Communauté ;
- b) les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acquéreur non établi sur leur territoire respectif, ou pour son compte, en dehors de la Communauté, à l'exclusion des biens transportés par l'acquéreur lui-même et destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé ;

[...]

- d) les prestations de services consistant en travaux portant sur des biens meubles acquis ou importés en vue de faire l'objet de ces travaux dans la Communauté et expédiés ou transportés en dehors de la Communauté par le prestataire de services ou par le preneur non établi sur leur territoire respectif, ou pour leur compte ;
- e) les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'article 61 et à l'article 157, paragraphe 1, point a). »

17. L'article 148 de la directive TVA, figurant au chapitre 7, intitulé « Exonérations liées aux transports internationaux », du titre IX de cette directive, est le suivant :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche, ainsi que des bateaux de sauvetage et d'assistance en mer et des bateaux affectés à la pêche côtière sauf, pour ces derniers, les provisions de bord ;

[...]

- c) les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations des bateaux visés au point a), ainsi que les livraisons, locations, réparations et l'entretien des objets, y compris l'équipement de pêche, incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ;

[...] »

18. Sous le chapitre 10 intitulé « Exonérations des opérations liées au trafic international de biens », l'article 156 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 1. Les États membres peuvent exonérer les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens destinés à être conduits en douane et placés, le cas échéant, en dépôt temporaire ;
- b) les livraisons de biens destinés à être placés dans une zone franche ou un entrepôt franc ;
- c) les livraisons de biens destinés à être placés sous un régime d'entrepôt douanier ou sous un régime de perfectionnement actif ;
- d) les livraisons de biens destinés à être admis dans la mer territoriale pour être incorporés dans les plateformes de forage ou d'exploitation, aux fins de leur construction, réparation, entretien, transformation ou équipement, ou pour relier ces plateformes de forage ou d'exploitation au continent ;
- e) les livraisons de biens destinés à être admis dans la mer territoriale pour l'avitaillement des plateformes de forage ou d'exploitation.

2. Les endroits visés au paragraphe 1 sont ceux définis comme tels par les dispositions douanières communautaires en vigueur. »

3. Le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011

19. L'article 38 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 77, p. 1), dispose :

« 1. Les “moyens de transport” visés à l'article 56 et à l'article 59, premier alinéa, point g), de la directive [TVA] incluent les véhicules, motorisés ou non, et les autres dispositifs ou équipements destinés au transport de personnes ou de biens d'un endroit à l'autre, susceptibles d'être tirés, tractés ou poussés par des véhicules et qui sont normalement conçus pour être utilisés à des fins de transport et effectivement aptes à l'être.

2. Sont notamment des moyens de transport visés au paragraphe 1, les véhicules suivants :

[...]

d) les bateaux ;

[...] »

C. Le droit roumain

20. L'article 143 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts, ci-après le « code des impôts »), intitulé « Exonérations des exportations ou d'autres transactions similaires, pour la livraison intracommunautaire de produits et les transports internationaux et intracommunautaires », dans sa version en vigueur en mai 2008, dispose :

« (1) Sont exonérées de la taxe :

[...]

h) dans le cas des bateaux destinés à la navigation en mer, utilisés pour le transport international de personnes et/ou de biens, pour la pêche ou pour tout autre activité économique ou pour le sauvetage ou l'assistance en mer, les opérations suivantes :

1. la livraison, la modification, la réparation, l'entretien, l'affrètement, le crédit-bail, la location de bateaux, ainsi que la livraison, le crédit-bail, la location, la réparation et l'entretien d'équipements incorporés au utilisé sur des navires, y compris des équipements de pêche ;

[...] »

21. L'article 144 du code des impôts, intitulé « Exonérations spéciales liées au trafic international de produits », précise :

« (1) sont exonérés de la taxe :

a) la livraison de biens censés être :

[...]

7. admis dans la mer territoriale :

- pour être incorporés dans les plateformes de forage ou d'exploitation, aux fins de leur construction, réparation, entretien, transformation ou équipement, ou pour relier ces plateformes de forage ou d'exploitation au continent,
- pour l'avitaillement des plateformes de forage ou d'exploitation. »

22. L'article 23 de l'Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (ordonnance du gouvernement n° 42/1997 sur le transport maritime et fluvial) dispose :

« Sont des bateaux au sens de la présente ordonnance :

- a) les bateaux de mer et de navigation intérieure de toutes sortes, avec ou sans propulsion, qui naviguent en surface ou en immersion, conçus pour transporter des marchandises et/ou des personnes, pour pêcher, pour remorquer ou pousser ;
- b) les installations flottantes, telles que les dragues, les élévateurs flottants, les grues flottantes, les bennes-preneuses flottantes, etc., avec ou sans propulsion ;
- c) les constructions flottantes qui normalement ne sont pas destinées aux déplacements, telles que les docks flottants, les débarcadères flottants, les pontons, les hangars flottants pour bateaux, les plateformes de forage et autres, les phares flottants ;
- d) les embarcations de plaisance. »

23. Le point 1 de la decizia nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (décision n° 3/2015 de la commission fiscale centrale) prévoit :

« 1. Du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2013 : dans le cas des bateaux destinés à la navigation en mer, utilisés pour le transport international de personnes et/ou de biens, pour la pêche ou pour tout autre activité économique en mer, les exonérations de TVA prévues à l'article 143, paragraphe 1, sous h), [...] [du] code des impôts [...], s'appliquent si le bateau est utilisé de manière effective et prépondérante pour la navigation en mer. Pour déterminer si un bateau est utilisé en mer de manière effective est prépondérante, on ne saurait prendre en compte les seuls critères objectifs, tels que la longueur ou le tonnage du bateau, mais ces critères pourraient être utilisés pour exclure du champ d'application des exonérations les bateaux qui, en tout état de cause, ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts, à savoir qui ne seraient pas aptes à la navigation en mer. [...] La notion de navigation "en mer" au sens de la directive [TVA] et de l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts, couvre toute partie de la mer située en dehors des eaux territoriales de tout État, qui est au-delà de la limite de 12 milles marins mesurés à partir des lignes de base établies conformément au droit international de la mer (convention des Nations unies sur le droit de la mer, conclue à Montego Bay le 10 décembre 1982) ».

II. Le litige au principal et les questions préjudicielles

24. Au mois de mai 2008, GSP a vendu trois plateformes de forage en mer autoélévatrices opérant en mer Noire (plus précisément, selon les informations contenues dans la décision de renvoi préjudiciel, dans les eaux territoriales roumaines de cette mer) à des acheteurs maltais, dans le but d'exercer des activités de forage. Les plateformes autoélévatrices, ou unités autoélévatrices, sont des plateformes mobiles qui sont constituées d'une coque flottante équipée de plusieurs jambes mobiles. L'existence de la coque permet à l'unité de forage et à toute la machinerie qui y est fixée d'être transportée sur le site de forage choisi avec les jambes de soutien relevées, la coque flottant sur l'eau. Lorsque la plateforme arrive sur le site, les jambes sont alors déployées ([élevées] « *jacked* ») dans l'eau. Les jambes fixent ainsi la plateforme sur le fond de la mer et la coque-plateforme est alors soulevée bien au-dessus du niveau de la mer. Lorsque la plateforme est dans cette position déployée (ou [autoélevée] « *jacked-up* »), elle forme une plateforme statique. Il faut attendre que les jambes de soutien soient relevées à la fin de l'opération de forage pour que la coque puisse à nouveau flotter.

25. Il ressort du dossier de l'affaire transmis à la Cour que les trois plateformes en cause ne sont pas autopropulsées, mais manœuvrées par des remorqueurs, ce qui a été confirmé lors de l'audience. S'il a également été indiqué à la Cour, lors de l'audience, que cette plateforme embarque un équipage, qu'elle est dotée d'un journal de bord et qu'elle peut être partiellement manœuvrée grâce à ses moteurs afin de maîtriser les courants océaniques et d'éviter les débris flottants, il semblerait, bien qu'il s'agisse de faits qu'il appartient en dernier lieu à la juridiction de renvoi d'établir, que, lorsqu'elle flotte, la plateforme est transportée d'un lieu à un autre par un remorqueur.

26. À l'occasion de cette vente, GSP a établi des factures, en appliquant le régime d'exonération de TVA prévu par la législation nationale [article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts] transposant l'article 148, sous c), de la directive TVA, pour la livraison de ces plateformes. Après la vente, GSP a continué à opérer ces plateformes en mer Noire en vertu des clauses d'un accord d'affrètement coque nue.

27. Le 23 mai 2016, à la suite de l'adoption d'un rapport de contrôle fiscal, l'administration fiscale roumaine a émis un avis d'imposition portant redressement de la TVA, au motif que, bien que les plateformes de forage puissent être considérées comme des bateaux au sens de la législation nationale et qu'elles soient adaptées à un usage illimité en mer, elles ne naviguaient pas pendant les activités de forage, mais étaient en stationnement : leurs jambes de soutien sont en position déployée et reposent sur le fond de la mer afin d'élever le ponton (la partie flottante) au-dessus de la mer, à une hauteur d'environ 60 à 70 mètres. Or, pour qu'une livraison relève de l'exonération prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts, il était nécessaire d'établir que le bateau en question navigue de manière effective et prépondérante en haute mer. L'administration fiscale a toutefois considéré que les preuves démontraient que l'utilisation effective et prépondérante des plateformes survenait lorsque celles-ci étaient en position de stationnement et non lorsqu'elles naviguaient, cette activité étant seulement subsidiaire au forage.

28. GSP a introduit une réclamation contre cet avis, laquelle a été rejetée par l'administration fiscale roumaine par une décision du 24 novembre 2016.

29. La requérante a formé un recours devant la juridiction de renvoi contre le rapport de contrôle fiscal, l'avis d'imposition portant redressement de la TVA et la décision statuant sur la réclamation.

III. La demande de décision préjudicielle et la procédure devant la Cour

30. La juridiction de renvoi estime qu'il est nécessaire de clarifier, premièrement, si l'exonération prévue à l'article 148, sous c), lu conjointement avec l'article 148, sous a), de la directive TVA, s'applique à la livraison de plateformes de forage en mer autoélevatrices, c'est-à-dire si une telle plateforme relève de la notion de « bateau », telle que définie dans cette disposition. Deuxièmement, et en cas de réponse affirmative à la question précédente, la juridiction de renvoi souhaite savoir si l'exonération prévue à l'article 148, sous c), lu conjointement avec l'article 148, sous a), de la directive TVA, est soumise à la condition que l'activité de navigation en haute mer soit prépondérante par rapport à l'activité de forage.

31. C'est dans ces conditions que la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 148, sous c), lu en combinaison avec l'article 148, sous a), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que l'exonération de TVA s'applique sous certaines conditions à la livraison d'une plateforme de forage en mer autoélevatrice, à savoir si une telle plateforme relève de la notion de "bateau" au sens de cette disposition du droit de l'Union, dans la mesure où cette disposition régit, conformément au titre du chapitre 7 de la directive, les "[e]xonérations liées aux transports internationaux" ?

2) En cas de réponse affirmative à la question antérieure, l'article 148, sous c), lu en combinaison avec l'article 148, sous a), de la directive TVA doit-il être interprété en ce sens qu'une condition essentielle pour l'application de l'exonération de TVA est que la plateforme de forage en mer autoélevatrice, qui a navigué jusqu'en haute mer, s'y trouve effectivement, lors de son exploitation (en tant qu'activité commerciale/industrielle), dans un état mobile, flottant, qu'elle se déplace en mer, d'un point à un autre, pendant une durée supérieure à celle pendant laquelle elle est en stationnement, immobile, en conséquence de l'activité de forage en mer, en d'autres termes l'activité de navigation doit-elle être effectivement prépondérante par rapport à celle de forage ? »

32. Des observations écrites ont été déposées par GSP, par les gouvernements roumain, belge et italien, ainsi que par la Commission européenne. En outre, GSP, le gouvernement roumain et la Commission ont présenté oralement leurs arguments lors de l'audience qui s'est tenue le 28 février 2019.

IV. Analyse

A. *Observations liminaires*

33. Il convient tout d'abord d'observer que le considérant 3 de la directive TVA précise que l'adoption de cette directive n'a, en principe, pas provoqué de changements de fond dans la législation existante relative au système commun de TVA, à l'exception d'un petit nombre d'amendements substantiels qui sont repris de manière exhaustive dans les dispositions sur la transposition et l'entrée en vigueur de la directive. Partant, cette directive doit être considérée comme ayant essentiellement la nature d'une mesure de consolidation législative.

34. Étant donné qu'aucune des dispositions sur la transposition et l'entrée en vigueur de la directive TVA, qui figurent aux articles 411 à 414 de cette directive, ne fait référence à l'article 148, sous a) ou c), ce dernier doit être considéré comme ayant la même signification que l'article 15, point 4, de la sixième directive, dont le texte est similaire². Il s'ensuit donc que la jurisprudence de la Cour relative à l'article 15, point 4, de la sixième directive doit être prise en compte aux fins de l'interprétation de l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA³.

35. En ce qui concerne l'article 15, point 4, de la sixième directive, la Cour a considéré que les transactions couvertes par cette disposition sont exonérées en raison du fait qu'elles sont « assimilées à des opérations à l'exportation »⁴. En d'autres termes, ces transactions doivent être traitées comme si elles avaient eu lieu à l'extérieur du territoire de l'Union européenne⁵.

36. Dans son arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, (C-526/13, EU:C:2015:536, point 26), la Cour a confirmé que les opérations couvertes par l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA sont exonérées en raison du fait qu'elles sont assimilées à des opérations à l'exportation.

37. C'est à la lumière de cet objectif que les deux questions posées doivent donc être examinées.

² Voir, par analogie, arrêt du 16 juin 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, point 40).

³ Arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, point 25).

⁴ Arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, point 21), et du 14 septembre 2006, *Elmeka* (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 21).

⁵ Il semble que cette disposition sert de mesure de compétitivité. D'une part, dès lors que les activités sont effectuées en dehors du champ d'application territorial du système commun de TVA, à savoir en dehors des eaux territoriales de l'Union, les produits et services nécessaires à l'exercice de ces activités, y compris les bateaux, pourraient facilement être livrés par des opérateurs extérieurs à l'Union, donc non soumis aux dispositions de la directive TVA. D'autre part, en ce qui concerne l'avitaillement des bateaux de haute mer, en l'absence de l'article 148, sous a), des fournisseurs de l'Union pourraient être tentés d'attendre que les bateaux aient quitté les eaux territoriales de l'Union pour les livrer, et ce afin que leurs opérations ne soient pas soumises à la TVA.

B. Sur les deux questions préjudicielles

38. Par ses deux questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 148, sous c), de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 148, sous a), de cette directive, doit être interprété comme signifiant que l'exonération établie par cette première disposition est applicable aux plateformes de forage en mer autoélevatrices.

39. À titre liminaire, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 148, sous c), de la directive TVA, les opérations de livraison de bateaux visées à cet article sous a) sont exonérées de TVA. Partant, afin d'établir si les plateformes de forage en mer autoélevatrices sont couvertes par cette exonération, il est nécessaire de définir, premièrement, la notion de « bateau » telle qu'elle est utilisée à l'article 148, sous c), et, deuxièmement, quelles sont les caractéristiques que doit présenter un tel bateau pour relever du champ d'application de l'article 148, sous a), de la directive TVA et pour qu'ainsi sa livraison puisse être exonérée.

1. La signification habituelle des termes « bateau » et « navigation »

40. S'agissant de la notion de « bateau », celle-ci dépend bien entendu en grande partie du contexte spécifique de la disposition en cause.

41. Certes, dans le droit international, c'est sans surprise que, par exemple, la convention internationale pour la prévention de la pollution marine par les navires (1973) (convention MARPOL), telle que modifiée par le protocole de 1978 (protocole de Londres), a défini la notion de « navire » comme « un bâtiment exploité en milieu marin *de quelque type que ce soit* et [qui] englobe les hydroptères, les aéroglisseurs, les engins submersibles, les engins flottants et les plateformes fixes ou flottantes»⁶. Toutefois, étant donné que cette convention vise à éviter la pollution marine, c'est donc naturellement que celle-ci définit très largement la notion de « bateau ». Au vu de cet objectif, peu importe, en substance, que la pollution provienne d'une plateforme fixe supportant une installation de forage ou d'un bâtiment marin conventionnel tel qu'un navire ou un bateau. C'est pour cette raison que la convention MARPOL inclut dans la définition de la notion de « navire » les plateformes fixes ou flottantes.

42. En l'occurrence, le libellé de l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA est cependant important. Il convient de relever que cette exonération ne concerne pas simplement les « bateaux », mais les « bateaux affectés à la navigation en haute mer ». À cet égard, la directive reprend la terminologie classique des grands textes de la législation maritime contenus dans l'ordre juridique de certains États membres⁷. La portion de phrase « affectés à la navigation en haute mer » constitue néanmoins une définition importante et, selon moi, décisive, du mot « bateau ».

43. Dans le langage ordinaire, le mot « bateau » correspond à un engin capable d'assurer un transport de voyageurs ou de biens qu'il soit rémunéré ou qu'il ait simplement un but récréatif⁸. Par conséquent, il n'est pas certain qu'une plateforme autoélevatrice puisse être décrite à juste titre comme un « bateau », dans la mesure où elle ne transporte ni biens ni personnes sur l'eau : il s'agit plutôt d'une structure de grande taille créée par l'homme qui, une fois déplacée, est fixée sur le fond de la mer à des fins de forage. S'il est vrai, ainsi que cela a été dit à la Cour lors de l'audience, qu'un équipage est présent à bord d'une telle plateforme et que celle-ci ne dispose pas d'un journal de bord, force est toutefois de constater qu'il semble manquer à une plateforme autoélevatrice les caractéristiques classiques d'un bateau, comme une étrave, une ancre ou un gouvernail, ce qu'il bien qu'il appartienne

⁶ Mise en italique par nos soins.

⁷ Notamment, à titre d'exemple, le *Merchant Shipping Act* de 1894 du Royaume-Uni, s. 742, définit la notion de « bateau » comme incluant « tout navire, embarcation, ou tout autre description de bateau utilisé pour la navigation ».

⁸ La Supreme Court of Ireland (Cour suprême d'Irlande), dans sa décision *The Von Rocks* [1998] 3 *Irish Reports* 41, s'est référée au plaisir que certains prennent à simplement « voguer en bateau ». Cette référence est à son tour tirée de l'ouvrage *Le vent dans les saules* de K. Grahame.

en dernier lieu aux juridictions nationales de renvoi de le vérifier dans chaque affaire. Il semble que ces plateformes ne possèdent pas non plus de mécanisme conventionnel de pilotage : par exemple, il n'y a apparemment pas de poste de pilotage, même si, une fois encore, il appartient aux juridictions nationales de vérifier ces détails. En outre, dans l'affaire en cause au principal, ainsi que la Cour en a été informée lors de l'audience, les plateformes concernées ne possèdent aucun moyen de propulsion autonome.

44. Par ailleurs, même si je me trompe sur ce point et qu'une plateforme de forage « autoélévatrice » est quand même susceptible d'être considérée comme un « bateau », le fait qu'une telle plateforme puisse (contrairement à mon point de vue) être considérée comme un « bateau », ne signifie pas que ce dernier est « affecté à la navigation en haute mer », ainsi que l'exige l'article 148, sous a), de la directive TVA.

45. Il est vrai que, dans certaines de ses versions linguistiques, l'article 148, sous a), de la directive TVA ne mentionne pas expressément la condition, pour le bateau en cause, d'être affecté à la navigation. Par exemple, la version dans la langue allemande indique simplement que le bateau doit être utilisé en haute mer⁹. Toutefois, dès lors que l'objectif de l'article 148 est d'exonérer la livraison de bateaux, certes effectuée dans le champ d'application territorial de la directive TVA, mais qui sont destinés à l'exercice d'activités économiques en dehors de celui-ci, l'application de ces dispositions à un bateau exige implicitement, mais nécessairement, que ce dernier puisse naviguer, à tout le moins, pour quitter les eaux territoriales de l'Union.

46. Il s'ensuit que quand bien même une plateforme autoélévatrice serait un « bateau », afin de relever de l'exonération contenue à l'article 148, sous a), de la directive TVA, celle-ci doit néanmoins être affectée à la navigation en haute mer. Or, la navigation est en substance l'art nautique de parcourir les mers. Elle implique que la localisation du bateau puisse être établie et que son capitaine puisse tracer son futur parcours.

47. En ce qui concerne l'expression « haute mer », il ressort clairement de l'article 86 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer que le droit international considère la haute mer comme « toutes les parties de la mer qui ne sont comprises ni dans la zone économique exclusive, la mer territoriale ou les eaux intérieures d'un État, ni dans les eaux archipélagiques d'un État archipel. »

48. Partant, au vu du contexte dans lequel est énoncé l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA, pour relever de cette exonération, le bateau concerné doit pouvoir naviguer loin de la côte. Cela implique donc que le capitaine puisse tracer la route à suivre et que le bateau puisse se déplacer par ses propres moyens. En outre, quelles que soient les qualités nautiques des plateformes de forage en question, il est parfaitement clair qu'elles ne sont pas affectées à la navigation en haute mer, précisément parce qu'elles ne sont pas autopropulsées.

49. Certes, ces plateformes sont conçues pour résister à des conditions climatiques extrêmes et, ainsi que cela a été une nouvelle fois confirmé lors de l'audience, elles peuvent être transportées en haute mer où elles sont régulièrement utilisées. Toutefois, ce n'est pas la même chose que de dire que ces plateformes de forage « sont affectées à la navigation en haute mer ». Tout autre conclusion impliquerait selon moi un détournement de langage et serait à juste titre regardée avec scepticisme par la communauté maritime. Je pense que personne ne pourrait, de manière réaliste, qualifier une plateforme de « navire de mer ».

⁹ L'expression utilisée en allemand est que le bateau « auf hoher See [...] eingesetzt sind ».

50. En outre, il convient de même d'observer que toute exonération de l'application de la directive TVA doit être interprétée strictement¹⁰ et que le fondement permettant de faire bénéficier les plateformes de forage « autoélévatrices » du type d'exonération prévu à l'article 148, sous c), de cette directive n'a pas été clairement établi.

51. Il s'ensuit que, pour ces raisons, l'exonération prévue à l'article 148, sous c), de la directive TVA n'est pas applicable aux plateformes de forage de ce type.

2. Approche alternative

52. En tout état de cause, même si l'on écarte les définitions communément admises des termes « bateau » et « navigation », je considère néanmoins que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, il est possible d'arriver par un autre chemin à la même conclusion, à savoir que l'exonération prévue à l'article 148, sous c), de la directive TVA ne s'applique pas.

53. Il est vrai que si on considère seulement l'objectif poursuivi par l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA qui est d'exonérer certaines opérations parce qu'elles sont « assimilées à des opérations à l'exportation » ou, plus précisément parce qu'elles sont liées à la livraison de produits ou de services destinés à être utilisés en dehors du territoire de l'Union, il doit être admis qu'un tel objectif implique uniquement que la notion de « bateau » utilisée à cet article doit être comprise comme faisant référence à un engin susceptible d'être transporté en dehors du champ d'application des eaux territoriales de l'Union, quoique nécessairement de manière autonome¹¹. En outre, dans cette perspective, le terme « navigation » pourrait être compris comme servant à désigner le mouvement qu'un bateau doit effectuer pour quitter les eaux territoriales de l'Union afin d'exercer ses activités en dehors du champ d'application de la législation relative à la TVA.

54. Toutefois, il convient également de rappeler que l'article 148, sous c), de la directive TVA requiert, pour qu'une livraison de navires soit exonérée, que deux autres conditions soient remplies, mise à part la condition d'être un bateau affecté à la navigation en haute mer. D'une part, ces bateaux doivent être destinés à être affectés à l'une des activités mentionnées à l'article 148, sous a), de cette directive. D'autre part, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, dans le cadre tant de la sixième directive¹² que de la directive TVA¹³, pour les navires exerçant une activité commerciale ou industrielle, cette exonération ne s'applique pas, à moins que ces activités ne soient exercées en haute mer.

55. En ce qui concerne les activités qu'un bateau doit exercer afin que sa livraison soit exonérée, la juridiction de renvoi a souligné dans sa première question que l'article 148 de la directive TVA figure au chapitre 7 de cette directive, intitulé « Exonérations liées aux transports internationaux ».

10 Voir, à titre d'exemple, arrêt du 18 octobre 2007, Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, points 21 et 22 et jurisprudence citée).

11 À cet égard, il convient de relever que si l'article 38 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 [du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 77, p. 1),] inclut les bateaux dans la notion de « moyens de transport » que cette disposition définit comme tout dispositif destiné au transport de personnes ou de biens d'un endroit à l'autre, il découle du libellé de ce même article que le champ d'application de cette définition est limité à la notion de « moyens de transport » visée à l'article 56 et à l'article 59, premier alinéa, sous g), de la directive TVA.

12 Voir arrêt du 14 septembre 2006, Elmeka (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 14). À titre complémentaire par rapport au motif indiqué dans cet arrêt, je souhaiterais souligner que le fait de considérer que l'article 148, sous a), de la directive TVA n'est applicable qu'aux bateaux assurant un trafic rémunéré de voyageurs aurait pour effet d'ôter toute utilité à cette condition, dans la mesure où le transport de passagers est également une activité commerciale qui est expressément exonérée par cet article.

13 Arrêt du 21 mars 2013, Commission/France (C-197/12, non publié, EU:C:2013:202, point 22).

56. Toutefois, il ne saurait en être déduit que, pour que la livraison d'un navire soit exonérée, celui-ci doit nécessairement être destiné à une activité de transport. En effet, bien que le titre d'un chapitre soit choisi eu égard au contenu des principales dispositions qu'il contient, toutes les dispositions contenues dans un chapitre n'ont pas nécessairement un champ d'application limité au sujet mentionné dans le titre de ce chapitre¹⁴. Dans le cas de l'article 148, sous a), de la directive TVA, il découle du libellé de cette disposition que les activités couvertes ne sont pas simplement limitées aux transports, mais incluent également toute activité commerciale, industrielle ou de pêche¹⁵.

57. Il ne fait bien sûr aucun doute que le forage en mer au moyen d'une plateforme de forage constitue l'une des activités citées à l'article 148, sous a), de la directive TVA dès lors que les activités industrielles incluent le forage.

58. S'agissant de la condition relative à la haute mer, le gouvernement roumain et la Commission affirment qu'une telle condition implique que le bateau soit affecté à la navigation sur celle-ci, alors que les gouvernements belge et italien estiment qu'un bateau doit seulement être susceptible de naviguer en haute mer, peu importe le temps qu'il y passe. Selon ces derniers, un bateau qui exerce ses activités dans les eaux territoriales de l'un des États membres pourrait ainsi bénéficier de l'exonération prévue à l'article 148, sous c), de la directive TVA sans être affecté à la navigation en haute mer, tant qu'il est susceptible d'y être déplacé.

59. Ainsi que je l'ai déjà souligné, les opérations couvertes par l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA sont exonérées parce qu'elles concernent des produits ou des services achetés sur le territoire de l'Union, mais qui vont être utilisés en dehors de ce territoire. Cela signifie, en d'autres termes, que le bateau en question doit se déplacer d'un endroit situé à l'intérieur des eaux de l'Union à un endroit qui se trouve en dehors de ces dernières, où vont être exercées les activités concernées. C'est précisément pour ces raisons que je considère, contrairement aux arguments invoqués par les gouvernements belge et italien, qu'il ne suffit pas qu'un bateau soit susceptible d'être utilisé en haute mer. Selon moi, le bateau doit être principalement et effectivement engagé dans une activité qui se déroule en haute mer.

3. La notion de « haute mer » contenue à l'article 148, sous a), de la directive TVA

60. Enfin, il est nécessaire d'examiner ce que signifie la notion de « haute mer » contenue à l'article 148, sous a), de la directive TVA.

61. Étant donné que l'objectif poursuivi par cet article 148 est d'exonérer les opérations assimilées à des opérations à l'exportation, je considère que la notion de « haute mer » doit être interprétée comme désignant les eaux qui sont en dehors du champ d'application territorial de la directive TVA.

62. Le champ d'application territorial de cette directive est déterminé à l'article 5. En vertu de cette disposition, la directive TVA s'applique aux opérations effectuées dans une partie du territoire de l'un des États membres « auquel s'applique, conformément à [l'article 52 TUE et aux articles 349 et 355 TFUE], le traité instituant la Communauté européenne, [qui a été remplacé depuis lors par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne], à l'exclusion du ou des territoires figurant à l'article 6 de la présente directive ».

¹⁴ Voir, par analogie, arrêt du 13 juin 2018, *Deutscher Naturschutzring* (C-683/16, EU:C:2018:433, points 43 et suivants), en ce qui concerne une disposition dont le champ d'application va au-delà de l'objet de la réglementation dans lequel cette disposition est citée.

¹⁵ Enfin, il convient une nouvelle fois de rappeler que, en vertu de la jurisprudence, les opérations couvertes par l'article 148 sont exonérées parce qu'elles sont « assimilées à des opérations à l'exportation ». Dès lors que, dans le cas d'un bateau, ce dernier doit naviguer en dehors du champ d'application territorial de la directive pour être couvert par cette disposition, ce mouvement me semble à même d'expliquer pourquoi cette disposition a été placée dans le chapitre 7, sous le titre « Exonérations liées aux transports internationaux ».

63. En l'absence de définition de la notion de « territoire » dans le traité, cette dernière doit être déterminée conformément aux principes du droit international public.

64. À cet égard, le gouvernement roumain et la Commission ont soutenu lors de l'audience, lors de l'adoption de la sixième directive, qui contenait déjà l'exonération aujourd'hui prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA que seule la convention sur la mer territoriale et la zone contiguë, signée à Genève le 29 avril 1958 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 516, p. 205) était en vigueur, de sorte que les notions de « territoire » et de « haute mer » devraient par conséquent être interprétées à la lumière de cette convention.

65. Il convient cependant de rappeler que la primauté des accords internationaux conclus par l'Union sur les textes de droit dérivé commande d'interpréter ces derniers, à partir de la date d'entrée en vigueur desdits accords, en conformité avec ces derniers¹⁶. Par conséquent, dans la mesure où la décision 98/392 est entrée en vigueur le 13 juillet 1998, soit avant que les plateformes en cause dans la procédure au principal ne soient achetées, le territoire des États membres doit être apprécié à la lumière de la convention des Nations unies sur le droit de la mer¹⁷.

66. En vertu de l'article 2 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, la souveraineté de l'État côtier s'étend à l'espace aérien au-dessus de la mer territoriale ainsi qu'au fond de cette mer et à son sous-sol.

67. Aux termes de l'article 3 de cette convention, tout État a le droit de fixer la largeur de sa mer territoriale, cette largeur ne dépasse pas 12 milles marins mesurés à partir de lignes de base établies conformément à la convention.

68. Au-delà de cette limite, la convention des Nations unies sur le droit de la mer prévoit que chaque État côtier exerce sa souveraineté sur la zone économique exclusive et sur le plateau continental. Ces droits sont toutefois limités aux activités énumérées respectivement aux articles 56 et 77 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer.

69. En conséquence, dans son arrêt du 29 mars 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, points 59 et 60), la Cour a jugé que « la souveraineté de l'État côtier sur la zone économique exclusive ainsi que sur le plateau continental n'est que fonctionnelle et, en tant que telle, elle est limitée au droit d'exercer les activités d'exploration et d'exploitation prévues aux articles 56 et 77 de la [convention des Nations unies sur le droit de la mer] ».

70. Dans la mesure où l'activité en cause dans l'affaire *Aktiebolaget NN* (C-111/05) était la livraison et la pose d'un câble sous-marin, qui ne figurait pas parmi les activités énumérées aux articles 56 et 77 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, la Cour a jugé que cette activité ne relevait pas de la souveraineté de l'État membre côtier et, partant, qu'elle ne saurait être considérée comme relevant du champ d'application territorial du système commun de la TVA¹⁸.

16 Voir, à titre d'exemple, arrêt du 11 avril 2013, *HK Danmark* (C-335/11 et C-337/11, EU:C:2013:222, points 28 à 30).

17 À cet égard, il peut être relevé que la décision 98/392 portant approbation de la convention des Nations unies sur le droit de la mer ne mentionne pas de date d'entrée en vigueur. Toutefois, en vertu de l'article 297 TFUE, un acte législatif qui ne mentionne aucune date à cet égard entre en vigueur le vingtième jour suivant sa publication. Étant donné que la décision 98/392 a été publiée le 23 juin 1998, celle-ci doit être considérée comme étant entrée en vigueur le 13 juillet 1998.

18 La Cour a souligné que cette constatation était confirmée à l'article 58, paragraphe 1, et à l'article 79, paragraphe 1, de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, qui autorise, sous certaines conditions, tout État à placer des câbles sous-marins dans ces zones.

71. En l'espèce, bien que les plateformes jouissent de la liberté de navigation prévue à l'article 58, paragraphe 1, à l'article 78 et à l'article 87 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, il n'en reste pas moins que l'activité qu'elles exercent est une activité d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles du sous-sol de la mer. Or, il s'agit de l'une des activités citées aux articles 56 et 77 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer comme étant soumises, dans la zone économique exclusive et le plateau continental, aux droits souverains de l'État côtier.

72. Par conséquent, contrairement à l'activité en cause dans l'affaire Aktiebolaget NN (C-111/05), lorsqu'une plateforme effectue des activités de forage dans la zone économique exclusive ou sur le plateau continental d'un État membre, ces activités relèvent du champ d'application territorial de la directive TVA. Partant, pour que sa livraison soit exonérée de TVA en vertu de l'article 148, sous c), lu conjointement avec l'article 148, sous a), de la directive TVA, une plateforme ne doit pas être destinée à exercer ses activités ni dans la mer territoriale ni dans la zone économique exclusive ni sur le plateau continental d'un État membre de l'Union.

73. Dans sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi a indiqué que les plateformes en cause dans la procédure au principal, lorsqu'elles ont été achetées, exerçaient des activités de forage dans les eaux territoriales roumaines en mer Noire et qu'elles ont continué à y exercer ces activités après avoir été achetées.

74. Or, ainsi que les parties ont convenu lors de l'audience, la mer Noire appartient entièrement à l'une ou à l'autre des zones économiques exclusives de leurs différents États côtiers. Par conséquent, aucune partie de la mer Noire ne peut être considérée comme « haute mer » au sens de l'article 148, sous c), de la directive TVA¹⁹. Partant, il s'ensuit que, quand bien même (contrairement à mon avis) ces plateformes devraient être considérées comme des « bateaux » qui étaient « affectés à la navigation en haute mer », leur livraison ne pourrait néanmoins par relever de l'exonération de TVA prévue à l'article 148, sous c), de la directive TVA précisément en raison du lieu où elles ont exercé leurs activités immédiatement après avoir été livrées.

75. Contrairement à l'argument avancé par GSP, cette conclusion n'est contredite ni par le fait que ces plateformes pourraient être déplacées dans le futur en mer Méditerranée ou en mer du Nord, ni par le principe de neutralité fiscale, qui est ici interprété dans le sens d'égalité de traitement²⁰.

76. En effet, en principe, l'utilisation qui doit être prise en compte aux fins de la détermination des règles de TVA applicables est l'utilisation qui en sera directement faite après l'achat des produits ou la fourniture des services concernés et non celle qui serait susceptible d'en être faite, à un certain moment, dans le futur²¹.

¹⁹ La procédure au principal semble en effet tirer son origine dans la circonstance que la Roumanie n'avait pas transposé, au moment des faits au principal, correctement l'article 148, sous c), de la directive TVA à la date de l'achat. Ainsi, l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts n'exigeait alors pas, pour bénéficier de l'exonération, que les activités des bateaux consistent à assurer un transport rémunéré de voyageurs ou à exercer une activité commerciale, industrielle ou de pêche en haute mer. C'est apparemment seulement à partir de l'adoption de la décision n° 3/2015 de la commission fiscale centrale roumaine que cette condition a été introduite en droit national.

²⁰ La notion de « neutralité » de l'impôt est utilisée de deux manières différentes en matière de TVA. D'une part, ce principe est utilisé pour caractériser l'objectif poursuivi par le mécanisme de déduction prévu par la sixième directive, à savoir soulager entièrement le professionnel de la charge de la TVA due ou payée pour toutes ses activités économiques elles-mêmes soumises à la TVA. D'autre part, cette notion est utilisée dans un sens semblable à celui de l'égalité de traitement. Voir, à cet égard, arrêt du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 48).

²¹ Voir, à cet égard, arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, point 34). Les plateformes étant des biens d'équipement, toute modification de leur utilisation doit, en principe, être soumise à l'article 187 de la directive TVA.

77. En outre, en ce qui concerne le principe de neutralité de l'impôt, qui interdit que des produits ou services semblables qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres soient traités de manière différente du point de vue de la TVA²², il convient de rappeler que celui-ci ne peut être invoqué qu'à l'encontre de dispositions nationales²³.

78. Il est vrai que, en vertu d'une ligne de jurisprudence particulière, le principe de neutralité fiscale constitue la traduction, en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement²⁴, lequel exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié²⁵. Toutefois, la Cour a considéré à juste titre que le caractère comparable de plusieurs situations doit être apprécié à la lumière de l'objet et du but des dispositions en cause et que doivent être pris en considération à cette fin les principes et objectifs du domaine dont relève l'acte en cause²⁶.

79. Dès lors que l'article 148, sous c), de la directive TVA exonère certaines transactions parce qu'elles sont « assimilées à des opérations à l'exportation », seuls les bateaux livrés sur le territoire de l'Union et destinés à exercer des activités en dehors de celui-ci avant de retourner à leur port de départ peuvent être considérés comme se trouvant dans une situation comparable à la lumière de cet objectif. Par conséquent, le législateur peut traiter des plateformes de manière différente, sans violer le principe d'égalité de traitement, selon qu'elles exercent ou non leurs activités en haute mer²⁷.

80. De même, la conclusion à laquelle je suis parvenu ne viole pas, selon moi, le principe d'égalité de traitement en ce qui concerne les dispositions de l'article 156, sous d), de la directive TVA. En effet, j'estime que cette disposition n'est pas pertinente en l'espèce, y compris au regard du principe de neutralité fiscale. En effet, alors que l'article 156, sous d), de ladite directive dispose que les livraisons de biens destinés à être admis dans les eaux territoriales pour être incorporés dans les plateformes de forage ou d'exploitation, aux fins de leur construction, réparation, entretien, transformation ou équipement, ou pour relier ces plateformes de forage ou d'exploitation au continent, peuvent être exonérées de TVA, cet article ne cite aucunement, parmi les opérations couvertes, la revente de plateformes de forage.

22 Voir, à cet égard, arrêt du 8 mai 2003, *Commission/France* (C-384/01, EU:C:2003:264, point 25). Dans la mesure où le législateur de l'Union dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour adopter des mesures fiscales, il peut traiter différemment des biens ou services qui sont en concurrence dès lors qu'ils présentent une caractéristique qui les distingue à la lumière de l'objectif poursuivi.

23 Arrêt du 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, points 41 à 43).

24 En vertu de certains arrêts, ce principe constitue la « traduction », en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement [arrêts du 19 décembre 2012, *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822, point 28), et du 28 novembre 2013, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, point 38)], alors qu'en vertu d'autres arrêts, le principe de neutralité fiscale est une expression particulière du principe d'égalité de traitement [arrêts du 19 décembre 2012, *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, point 33), et du 7 mars 2013, *Efir* (C-19/12, non publié, EU:C:2013:148, point 28)] qui ne coïncide pas avec ce dernier [arrêt du 25 avril 2013, *Commission/Suède* (C-480/10, EU:C:2013:263, points 17 et 18)]. Dans son récent arrêt du 7 mars 2017, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, point 38), la Grande Chambre a adopté une approche plus stricte, considérant que, dans sa seconde acception, la notion de neutralité de l'impôt était identique au principe d'égalité de traitement mais que, aux fins de l'adoption de mesures fiscales, un large pouvoir d'appréciation devait être conféré au législateur de l'Union.

25 Voir arrêts du 12 novembre 2014, *Guardian Industries et Guardian Europe/Commission* (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, point 51), et du 4 mai 2016, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, point 35).

26 Voir, à cet égard, arrêt du 16 décembre 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e.a.* (C-127/07, EU:C:2008:728, point 26 et jurisprudence citée).

27 Ici, la violation alléguée de l'égalité de traitement découlerait de l'existence de deux dispositions séparées de la directive TVA. Toutefois, dans la mesure où ces deux dispositions poursuivent des objectifs différents et dès lors que la question de savoir si les deux situations sont comparables doit être déterminée à la lumière des objectifs poursuivis par les mesures en cause, en principe, aucune violation du principe d'égalité de traitement ne saurait être invoquée.

V. Conclusions

81. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions posées par la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie) que l'article 148, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 148, sous a), de cette directive, doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue dans la première de ces dispositions n'est pas applicable aux plateformes de forage en mer autoélevatrices, telles que celles qui font l'objet de l'affaire au principal.