

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 14 de diciembre de 2006¹

I. Introducción

relación con el de «vías navegables interiores».

1. En el marco de la presente remisión prejudicial, se pregunta al Tribunal de Justicia sobre el sentido que debe darse a diversos conceptos enunciados en la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos.²

3. El Tribunal de Justicia deberá asimismo pronunciarse acerca de si la explotación en aguas comunitarias de una draga-gánguil debe considerarse íntegramente «navegación» en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 o si ha de distinguirse entre las distintas actividades realizadas por dicha draga durante una intervención, a saber, en particular, las relativas a los desplazamientos sin carga, a las maniobras necesarias para las operaciones de dragado y al transporte de los materiales succionados durante estas operaciones.

2. Se le solicita, en particular, que interprete el concepto de «aguas comunitarias» en

4. En las presentes conclusiones, abordaré ambos problemas sucesivamente.

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 316, p. 12. Versión modificada, en último lugar, por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 365, p. 46) (en lo sucesivo, «Directiva 92/81»). La Directiva 92/81 fue derogada por la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, p. 51).

5. Por lo que se refiere, en primer lugar, a la búsqueda de un criterio que permita delimitar los conceptos de aguas comunitarias y

de vías navegables interiores, descartaré el de «línea de base», en el sentido de los artículos 3 a 7 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, firmada en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982.³ Desecharé igualmente el enfoque funcional que consiste, fundamentalmente, en afirmar que las aguas comunitarias, en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, son todas aquellas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales.

6. En cambio, defenderé la interpretación de que el concepto de aguas comunitarias comprende las aguas marítimas que se encuentran bajo la soberanía o la jurisdicción de los Estados miembros, con excepción de las vías navegables interiores contempladas en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81. Demostraré asimismo que tales vías navegables interiores están constituidas por el conjunto de las vías de la red navegable interna de la Comunidad, tal como aparecen enumeradas en el anexo I de la Directiva 82/714/CEE del Consejo, de 4 de octubre de 1982, por la que se establecen las prescripciones técnicas de los barcos de la navegación interior.⁴

7. Por lo que respecta, en segundo lugar, a la interpretación del concepto de «navegación

en aguas comunitarias», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81, señalaré, en primer lugar, que en la medida en que una draga-gánguil esté dotada de un sistema de propulsión que le confiera autonomía en sus desplazamientos, éstos deben asimilarse a navegación. Sugeriré, a continuación, al Tribunal de Justicia que responda al órgano jurisdiccional remitente que este concepto abarca las maniobras efectuadas por una draga-gánguil durante las operaciones de succión del fondo del agua, es decir, los desplazamientos efectuados por dicha draga durante la ejecución de su actividad de dragado.

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

8. En materia de impuestos especiales, la Directiva 92/12/CEE del Consejo⁵ establece las normas relativas al régimen general de los productos objeto de impuestos especiales. A tenor de su artículo 2, apartado 1, «la presente Directiva y las Directivas a que se hace referencia en el apartado 2 del artículo 1, serán de aplicación en el territorio de la Comunidad tal como se define, para cada Estado miembro, en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, en concreto en su artículo 227 [actualmente artículo 299 CE, tras su modificación]», exceptuando una serie de territorios nacionales expresamente enumerados.

3 — Convención aprobada en nombre de la Comunidad Europea mediante la Decisión 98/392/CE del Consejo, de 23 de marzo de 1998 (DO L 179, p. 1), y ratificada por todos los Estados miembros de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Convención sobre el Derecho del Mar»).

4 — DO L 301, p. 1.

5 — Directiva de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

9. Las Directivas específicas contempladas en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 92/12 son, por una parte, la Directiva 92/81, objeto del presente procedimiento prejudicial, y, por otra parte, la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.⁶

10. Según el quinto considerando de la Directiva 92/81, «es necesario establecer determinadas exenciones obligatorias de ámbito comunitario».

11. El sexto considerando de dicha Directiva dispone, no obstante, que «los Estados miembros deben poder aplicar, con carácter facultativo, otras exenciones o tipos impositivos reducidos en su territorio, siempre que ello no dé lugar a distorsiones de competencia».

12. Esta dualidad entre las exenciones obligatorias, por una parte, y las exenciones facultativas, por otra, se detalla en el artículo 8, apartados 1 y 2, de dicha Directiva.

13. El artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81 tiene la siguiente redacción:

«Además de las disposiciones generales sobre las utilizaciones exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

[...]

- c) los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo.

A efectos de la presente Directiva se entenderá por “embarcaciones privadas de recreo”, las embarcaciones utilizadas por su propietario o por la persona física o jurídica que las pueda utilizar en virtud de arrendamiento o por cualquier otro medio, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas;

⁶ — DO L 316, p. 19.

[...]

B. Derecho nacional

14. El artículo 8, apartado 2, de la Directiva 92/81 prevé:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo impositivo a los hidrocarburos u otros productos destinados al mismo uso que se utilicen bajo control fiscal:

[...]

b) para la navegación por vías navegables interiores, distinta de la de recreo;

[...]

g) en operaciones de dragado de vías navegables y puertos.»

15. En Alemania, las disposiciones nacionales relativas a la utilización exenta de impuesto de los hidrocarburos están recogidas en la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos (Mineralölsteuergesetz), de 21 de diciembre de 1992,⁷ y en el Reglamento de aplicación del impuesto sobre los hidrocarburos (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung), de 15 de septiembre de 1993.⁸

16. El artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12 de esa misma Ley, estará exenta del impuesto la utilización de hidrocarburos como combustible para la propulsión y calefacción en los buques que se dediquen exclusivamente a la navegación comercial y las actividades auxiliares relacionadas con ésta, como el pilotaje, el remolque y otros servicios similares, o el transporte interno de la empresa, así como en los buques oficiales y de guerra, los buques de salvamento marítimo y los buques de pesca profesional.

17. En virtud de la habilitación legislativa contemplada en el artículo 31, apartado 2, punto 5, de la MinöStG, el poder reglamentario alemán excluyó, en el artículo 17, apartado 5, del MinöStV, determinados tipos de artefactos del concepto de «buques» en el

7 — BGBl. 1992 I, pp. 2150 y 2185; en lo sucesivo, «MinöStG».

8 — BGBl. 1993 I, p. 1602; en lo sucesivo, «MinöStV».

sentido del artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG. Así, dicho artículo 17 dispone, en particular, en su apartado 5, punto 2, que los artefactos flotantes como excavadoras, grúas o torres de succión de cereales no se consideran «buques» en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 4 de la MinöStG, de suerte que los combustibles que se utilizan a bordo de ellos como carburante y para la calefacción no pueden beneficiarse de una exención fiscal.

19. Una draga-gánguil permite extraer del fondo del agua, mediante succión, arena, grava y otros materiales similares. La mezcla de agua y de materiales conducida de esta forma a la cántara de la draga se transporta a continuación hacia un lugar donde se vierte.

20. El 3 de abril de 2000, Jan de Nul declaró al Hauptzollamt Oldenburg (en lo sucesivo, «Hauptzollamt») la cantidad de hidrocarburos consumida durante los trabajos de succión del agua y los materiales.

III. Hechos y procedimiento principal

18. Jan de Nul NV (en lo sucesivo, «Jan de Nul» o «la demandante en el procedimiento principal») es una empresa establecida en Bélgica que se dedica a actividades de ingeniería hidráulica. Esta empresa explotó la draga succionadora de arrastre denominada Cristoforo Colombo, calificada asimismo como draga-gánguil, con motivo de una operación de dragado que se desarrolló entre el 19 de octubre de 1999 y el 17 de diciembre de 1999 en el Elba, entre Hamburgo y Cuxhaven.⁹

21. Posteriormente, el Hauptzollamt indicó a la demandante en el procedimiento principal que debía pagarse el impuesto sobre los hidrocarburos correspondiente a las cantidades utilizadas en los desplazamientos sin carga y en las maniobras necesarias para las operaciones de succión. La declaración complementaria formalizada el 15 de noviembre de 2000 por Jan de Nul dio como resultado una deuda tributaria de 183.127,02 DEM.

22. Mediante resolución de 3 de julio de 2002, el Hauptzollamt desestimó la reclamación que Jan de Nul había presentado el 19 de diciembre de 2000 contra la citada declaración. Dicha empresa interpuso entonces, el 2 de agosto de 2002, un recurso ante el Finanzgericht Hamburg (Alemania).

⁹ — En sus observaciones escritas, Jan de Nul precisa que dicha operación se efectuó entre los kilómetros 638 (puerto de Hamburgo) y 748 (en las aguas adyacentes a la costa de Cuxhaven).

23. Jan de Nul alegó ante dicho órgano jurisdiccional que la actividad de la draga-gánguil se asemeja a la de un buque mercante especializado, de modo que los combustibles que no se utilizaron para la explotación de la draga en sí, sino para el desplazamiento del buque deberían quedar exentos. En su opinión, la determinación del impuesto sobre los hidrocarburos infringe el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81, que contempla una exención obligatoria para la navegación en aguas comunitarias. En efecto, según la demandante en el procedimiento principal, la parte del Elba en la que se llevaron a cabo los trabajos está comprendida dentro de las aguas comunitarias. También sostuvo, basándose en la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de abril de 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*,¹⁰ que el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 exime del impuesto sobre los hidrocarburos a la navegación comercial efectuada en aguas comunitarias independientemente del objeto del trayecto.

24. El Hauptzollamt sostuvo, por el contrario, ante este mismo órgano jurisdiccional, que el tramo del Elba en que tuvo lugar la intervención de la draga-gánguil constituye una vía navegable interior, de modo que la exención prevista en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81 depende de la facultad discrecional conferida a las autoridades nacionales. Señaló, además, que del artículo 17, apartado 5, punto 2, del MinöStV se desprende que los artefactos flotantes, como una draga-gánguil, no se consideran

buques en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG.

25. Mediante dictamen rectificativo de 27 de diciembre de 2004, el Hauptzollamt modificó la declaración de 15 de noviembre de 2000, en atención a una sentencia dictada el 3 de febrero de 2004 por el Bundesfinanzhof,¹¹ en la que éste consideró la dualidad de las funciones ejercidas por las dragas-gánguil y distinguió, a efectos de exención del impuesto sobre los hidrocarburos, entre las prestaciones de transporte y las prestaciones de trabajo efectuadas por estos artefactos.

26. El Bundesfinanzhof, admitió, en efecto, que cuando ejecutan prestaciones de transporte, las dragas-gánguil se utilizan como buques en la navegación comercial y deben, como tales, estar exentas del impuesto. En cambio, durante la ejecución de los trabajos de dragado, succión y vertido, es la prestación de trabajo la que se antepone a las demás, de forma que los combustibles utilizados en ese marco no deben quedar exentos del impuesto sobre los hidrocarburos.

27. En su dictamen rectificativo, el Hauptzollamt admitió así que el consumo de hidro-

10 — Asunto C-389/02, Rec. p. I-3537.

11 — VII R 4/03, BFHE 205, p. 351.

carburos durante los desplazamientos sin carga de la draga-gánguil debía beneficiarse de la exención del impuesto sobre los hidrocarburos prevista en la MinöStG. La declaración de 15 de noviembre de 2000 fue, por consiguiente, anulada en una cuantía equivalente a 164.372,74 DEM.

28. Así pues, las partes convinieron en que el recurso había quedado sin objeto en cuanto a la cuestión que dio lugar a dicha reducción del importe del impuesto sobre los hidrocarburos. Se desprende de los autos que el litigio principal se limita, por lo tanto, a la cuestión de si Jan de Nul debe pagar el impuesto correspondiente a la cantidad de hidrocarburos consumida durante las maniobras necesarias para las operaciones de dragado.

IV. La remisión prejudicial

29. Por lo que respecta, en primer lugar, a la delimitación de los conceptos de aguas comunitarias y vías navegables interiores, el Finanzgericht Hamburg explica, en su resolución de remisión, que el Bundesfinanzhof, en un auto de 23 de marzo de 2000,¹² utilizó

el criterio de la «línea de base» en el sentido de los artículos 3 a 7 de la Convención sobre el Derecho del Mar.¹³

30. Según el Finanzgericht Hamburg, es posible no obstante contemplar otra interpretación del concepto de aguas comunitarias, que podría entenderse asimismo como todas las aguas que sean aptas para el tránsito de buques marítimos y estén destinadas a él. En la medida en que la Directiva 92/81 distingue entre la navegación en aguas comunitarias y la navegación por vías navegables interiores, el órgano jurisdiccional remitente considera, en efecto, que resulta defendible recurrir al tipo de navegación como criterio delimitador. Desde esta perspectiva, podrían calificarse como vías navegables interiores las aguas sobre las que se desarrolla normalmente la navegación fluvial, mientras que las aguas comunitarias serían aquellas en las que se lleva a cabo normalmente la navegación marítima.

12 — VII S 26/99, BFHE 191, p. 184.

13 — Según el artículo 3 de la Convención sobre el Derecho del Mar, la línea de base constituye el punto de partida del mar territorial y permite medir su anchura. En efecto, a tenor de dicho artículo, «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». Los Estados pueden aplicar dos métodos para determinar las líneas de base. El primer método es el de la «línea de base normal» (artículo 5 de la Convención sobre el Derecho del Mar): se trata de la línea de bajamar a lo largo de la costa, es decir, la línea hasta la cual se retiran las aguas en las mareas más bajas. El otro método, el de las líneas de base rectas (artículo 7 de la Convención sobre el Derecho del Mar), consiste en «tramos de líneas que unen cortando las aguas puntos sobresalientes de la costa o las islas adyacentes» (Lucchini, L., y Voelckel, M.: *Droit de la Mer*, tomo 1, Pédone, París, 1990, pp. 178 y 179). A tenor del artículo 8, apartado 1, de la Convención sobre el Derecho del Mar, «salvo lo dispuesto en la Parte IV, las aguas situadas en el interior de la línea de base del mar territorial forman parte de las aguas interiores del Estado». La línea de base permite asimismo medir la anchura de otros espacios marítimos, como la zona contigua y la zona económica exclusiva (véanse, respectivamente, los artículos 33, apartado 2, y 57 de la Convención sobre el Derecho del Mar).

31. El órgano jurisdiccional remitente observa asimismo que la interpretación en virtud de la cual existe exención fiscal más allá de la línea de base, mientras que debe pagarse el impuesto, en aplicación de las disposiciones nacionales, por el hidrocarburo consumido desde dicha línea hacia el interior entraña considerables dificultades prácticas tanto para quien explota el buque como para la administración de aduanas a la hora de efectuar comprobaciones. En efecto, durante su intervención, una draga-gánguil, puede atravesar varias veces la línea de base.

32. Por otra parte, según ese mismo órgano jurisdiccional, tomar como referencia las líneas de base conduciría a resultados difícilmente comprensibles y, en definitiva, incoherentes puesto que las líneas de base no están todas trazadas de la misma forma. Observa, a ese respecto, que, entre Hamburgo y Cuxhaven, el Elba está situado hacia el interior de la línea de base que une las islas adyacentes, y sería por lo tanto, una vía navegable interior, mientras que en la zona del Mar Báltico, por ejemplo, el río Trave debería considerarse comprendido dentro de las aguas marítimas.

33. Por lo que respecta, en segundo lugar, al sentido que deba darse al concepto de navegación, el Finanzgericht Hamburg indica que duda de la oportunidad de trazar una distinción entre la prestación de transporte y la prestación de trabajo realizada por la draga-gánguil. Según él, cualquier forma de navegación implica un consumo de hidrocarburos, aunque la embarcación no se desplace.

34. El órgano jurisdiccional remitente observa asimismo que esta distinción entrañaría dificultades prácticas. Además de los gastos que exigiría a la hora de cumplimentar las declaraciones relativas al impuesto sobre los hidrocarburos, dicho órgano jurisdiccional observa que existirían dificultades de delimitación considerables, puesto que otros tipos de buques especializados realizan también prestaciones de trabajo, lo que podría plantear cuestiones similares a las que se refieren a las dragas-gánguil. A este respecto, cita como ejemplo los buques cargueros, dotados de dispositivos que les permiten cargar y descargar con total autonomía, sin necesidad de recurrir a las grúas portuarias.

35. Según el órgano jurisdiccional remitente, el análisis podría basarse en la cuestión de si el buque de que se trata dispone de un sistema de propulsión propio y si lo utiliza. Habría que entender entonces por «navegación» toda forma de navegación, cualquiera que sea el objeto del trayecto —que podría también consistir en la realización de una prestación de trabajo— con tal de que se utilice un sistema de propulsión propia.

36. El órgano jurisdiccional remitente concluye sus observaciones señalando que si las orientaciones esbozadas resultasen acertadas, la intervención litigiosa de la draga-gánguil en el Elba, entre Cuxhaven y Hamburgo, sería «navegación en aguas comunitarias» en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81. El recurso interpuesto ante él por Jan de Nul debería en tal caso estimarse.

37. Al albergar, no obstante, dudas en cuanto a la interpretación de la citada disposición de la Directiva 92/81, así como del artículo 8, apartado 2, letra b), de esa misma Directiva, el Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento en espera de la respuesta del Tribunal de Justicia a las cuestiones prejudiciales siguientes:

V. Análisis

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

«1) ¿Cómo ha de delimitarse el concepto de aguas comunitarias recogido en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, respecto del concepto de vías navegables interiores recogido en el artículo 8, apartado 2, letra b), de dicha Directiva?

2) ¿La explotación en aguas comunitarias de una draga succionadora de arrastre (denominada «draga-gánguil») debe considerarse en su conjunto como navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, o ha de distinguirse entre los diferentes tipos de actividades que se realizan durante una intervención?»

38. Mediante esta primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, fundamentalmente, al Tribunal de Justicia que interprete el concepto de aguas comunitarias en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, en relación con el concepto de vías navegables interiores, en el sentido del artículo 8, apartado 2, letra b), de dicha Directiva.

39. Se desprende tanto de la resolución de remisión del Finanzgericht Hamburg como de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia por Jan de Nul, el Hauptzollamt, el Gobierno belga y la Comisión de las Comunidades Europeas que se investigan dos pistas principales para responder a esta cuestión, a saber, por una parte, la pertinencia del criterio de la línea de base contemplado en la Convención sobre el Derecho del Mar, y, por otra parte, la posibilidad de un enfoque funcional.

40. A este respecto, para definir el concepto de aguas comunitarias, Jan de Nul considera que conviene basarse en la actividad principal que se lleve a cabo en esas aguas. Según la demandante en el procedimiento princi-

pal, la distinción entre aguas comunitarias y aguas fluviales debería efectuarse con arreglo a un enfoque funcional y no partiendo del criterio de la línea de base contemplado en la Convención sobre el Derecho del Mar. Este criterio persigue, en efecto, según ella, una finalidad diferente a la de la Directiva 92/81, a saber, la delimitación de los derechos soberanos de cada uno de los Estados parte en dicha Convención y de sus obligaciones recíprocas.

41. Jan de Nul explica de la siguiente manera el enfoque funcional que defiende: para efectuar la distinción entre los dos conceptos que han de ser interpretados, habría que basarse en el tipo de transporte efectuado, respectivamente, en las aguas comunitarias y fluviales, según las circunstancias de cada caso. Así, las vías acuáticas sobre las que circulan normalmente buques fluviales deberían considerarse aguas fluviales, puesto que, debido a sus condiciones, las aguas fluviales no convienen normalmente a los buques marítimos. Las aguas marítimas serían, en cambio, todas aquellas que, con arreglo a un criterio natural, forman parte del mar o que, debido a sus condiciones, son utilizadas por los buques marítimos.

42. Según este enfoque, tanto el mar de Wadden como los accesos a los puertos internacionales de Emden, Bremen, Bremerhaven, Cuxhaven y Hamburgo, así como el acceso al canal de Kiel, deberían considerarse parte de las aguas marítimas, y por lo tanto, de las aguas comunitarias.

43. Al igual que el Finanzgericht Hamburg y Jan de Nul, la Comisión considera que la utilización del criterio de la línea de base no es pertinente, en la medida en que dicho criterio, que constituye una herramienta técnica orientada a los fines propios de la Convención sobre el Derecho del Mar, no permite garantizar que puedan alcanzarse los objetivos que subyacen en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81, a saber, garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

44. Así pues, la Comisión propone que la delimitación entre las aguas comunitarias y las vías navegables interiores se defina a la luz de la letra y la finalidad de la Directiva 92/81. Tal enfoque aboga por una interpretación del concepto de aguas comunitarias que corresponde a la propuesta hecha por el Finanzgericht Hamburg, es decir, todas las aguas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales. Según la Comisión, la zona que es objeto del litigio principal, entre la costa alemana y el puerto de Hamburgo, uno de los mayores puertos marítimos del mundo, debería considerarse parte de las aguas comunitarias así definidas.

45. La Comisión añade que esta interpretación tendría como consecuencia, en consonancia con la finalidad del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81, que la navegación marítima se trataría de igual manera en todas las situaciones perti-

nentes, independientemente de la posición con respecto a la costa del puerto en que se atraque, esto es, directamente en la costa o más hacia el interior a orillas de un gran río.

46. Compartiendo, en lo sustancial, las alegaciones expuestas por el Finanzgericht Hamburg en su resolución de remisión, el Hauptzollamt considera igualmente que no debería emplearse el criterio de la línea de base para delimitar las aguas comunitarias de las vías navegables interiores.

47. No obstante, considera que un enfoque funcional, en virtud del cual serían aguas comunitarias todas las aptas para el tránsito de buques marítimos y destinadas a él, puede invadir en exceso las competencias de los Estados miembros. En efecto, según él, además de las aguas marinas, los buques marítimos pueden utilizar todas las vías acuáticas alemanas que tienen la profundidad necesaria. Además del Elba hasta Hamburgo, ocurriría lo mismo con el Weser hasta Bremen, el río Hunte hasta Oldenburgo, el canal de Kiel (Nord-Ostsee-Kanal), el Ems hasta Leer y el Rin hasta Duisburgo. Si se adoptase tal interpretación, la República Federal de Alemania debería, en aplicación del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81, eximir del impuesto los hidrocarburos utilizados como combustible en las vías acuáticas mencionadas, que el Hauptzollamt considera vías navegables interiores.

48. En apoyo de esta opinión, indica que, según la definición del concepto de vías navegables interiores contenido en el artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Ley federal sobre vías acuáticas (Bundeswassers-traßengesetz), en su versión de 4 de noviembre de 1998,¹⁴ el Elba constituye una vía navegable interior desde la frontera germano-checa hasta su desembocadura en el Mar del Norte, cerca de Cuxhaven. Por otra parte, según él, el Derecho alemán determina las vías navegables interiores destinadas a ser utilizadas por buques marítimos. Así, la parte del Elba situada entre la frontera inferior del puerto de Hamburgo y la desembocadura en el Mar del Norte cerca de Cuxhaven constituye asimismo una vía navegable marítima según el artículo 1, apartado 1, punto 6, de la Ordenanza relativa a las vías navegables marítimas (Seeschiffahrtss-traßenordnung), en su versión de 22 de octubre de 1998.¹⁵

49. El Hauptzollamt propone, por consiguiente, al Tribunal de Justicia que adopte las dos definiciones siguientes:

- Las aguas comunitarias están constituidas por el mar territorial dentro de un radio de 12 millas marinas desde la línea de base y por las aguas marítimas

14 — BGBl. 1998 I, p. 3294.

15 — BGBl. 1998 I, p. 3209.

situadas hacia el interior de dicha línea, con excepción de las vías navegables interiores en el sentido del artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81.

navegables interiores no están expresamente definidos en el articulado de la Directiva 92/81. El examen del preámbulo de dicha Directiva no proporciona tampoco una orientación decisiva en cuanto al sentido que deba darse a ambos conceptos.¹⁷

- Las vías navegables interiores son las aguas interiores de un Estado miembro que, hasta su desembocadura en mar abierto, son propicias y están destinadas a la navegación.

52. La distinción entre los conceptos de aguas comunitarias y de vías navegables interiores es sin embargo determinante para decidir cuál de los regímenes de exención o reducción de los impuestos especiales sobre los hidrocarburos previstos por la Directiva 92/81 debe aplicarse.

50. En cuanto al Gobierno belga, considera, apoyándose en el artículo 1, párrafo primero, y 2, apartado 2, letra e), del Reglamento (CE) n° 718/1999 del Consejo, de 29 de marzo de 1999, relativo a una política de capacidad de las flotas comunitarias de navegación interior para fomentar el transporte por vía navegable,¹⁶ que los buques que siguen parcialmente una ruta marítima están sujetos a las reglas comunitarias aplicables a la navegación en aguas comunitarias.

53. He de recordar, en efecto, que en virtud del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de dicha Directiva, los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias, con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo están obligatoriamente exentos del impuesto especial armonizado. En cambio, según el artículo 8, apartado 2, letra b), de dicha Directiva, los hidrocarburos utilizados para la navegación por vías navegables interiores, distinta de la de recreo, únicamente pueden beneficiarse, a discreción de los Estados miembros, de una exención o reducción total o parcial del tipo impositivo.

51. A la vista de todas estas observaciones, procede señalar en primer término que los conceptos de aguas comunitarias y de vías

17 — A este respecto, la expresión «en su territorio» que figura en el sexto considerando de la Directiva 92/81 no resulta muy esclarecedora, ya que las aguas comunitarias también pueden considerarse situadas «en» el territorio de los Estados miembros, y más exactamente, como parte integrante de su territorio marítimo.

16 — DO L 90, p. 1.

54. El primer criterio enunciado para distinguir los conceptos de aguas comunitarias y de vías navegables interiores es el de la línea de base, en el sentido de los artículos 3 y siguientes de la Convención sobre el Derecho del Mar.

55. La totalidad de las opiniones manifestadas en las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia convergen para rechazar dicho criterio en el presente asunto.

56. Comparto igualmente esa opinión. Estimo, en efecto, que si bien dicha herramienta técnica desempeña un papel fundamental en el marco de la Convención sobre el Derecho del Mar, en particular en la medida en que constituye el punto de partida del mar territorial y permite medir su anchura, su utilización en el marco de la Directiva 92/81 no se justifica, pues, como subraya la Comisión, ambos actos persiguen finalidades diferentes.

57. Es importante subrayar, a este respecto, que la Convención sobre el Derecho del Mar tiene por objeto, según su preámbulo, «establecer [...] un orden jurídico para los mares y océanos que facilite la comunicación internacional y promueva los usos con fines pacíficos de los mares y océanos, la utilización equitativa y eficiente de sus recursos, el

estudio, la protección y la preservación del medio marino». El instrumento de la línea de base contribuye al establecimiento de ese «orden jurídico» en la medida en que, como hemos visto, ayuda a delimitar los espacios marinos definidos en dicha Convención, a saber, las aguas interiores, el mar territorial, la zona contigua y la zona económica exclusiva. Contribuye así a la definición de los derechos que pueden ejercer los Estados contratantes y de las obligaciones a las que están sometidos esos Estados en cada uno de dichos espacios, conforme a lo dispuesto en la Convención sobre el Derecho del Mar.

58. Por su parte, la Directiva 92/81 tiene por objeto, como señaló el Tribunal de Justicia, «garantizar la libre circulación de los hidrocarburos en el mercado interior, así como evitar las distorsiones de competencia que podrían derivarse de estructuras distintas de los impuestos especiales». ¹⁸ El criterio que se ha de elegir para distinguir las aguas comunitarias y las vías navegables interiores debe adecuarse a ese objetivo. Ahora bien, no creo que ése sea el caso del criterio de las líneas de base.

59. Además, tomar en consideración la línea de base llevaría a la consecuencia, a mi juicio excesiva, de que las «aguas interiores» de los Estados miembros, que a tenor del artículo 8 de la Convención sobre el Derecho del Mar son las «aguas situadas en el interior de la

¹⁸ — Sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Alemania (C-240/01, Rec. p. I-4733), apartado 39.

línea de base del mar territorial», deberían considerarse en su totalidad vías navegables interiores en el sentido de la Directiva 92/81, aunque se encuentren más allá de la desembocadura de los ríos.

60. El criterio de la línea de base enunciado en los artículos 3 y siguientes de la Convención sobre el Derecho del Mar no me parece, por lo tanto, pertinente para distinguir las aguas comunitarias y las vías navegables interiores a efectos de la aplicación de la Directiva 92/81.

61. No obstante, la definición de ambos conceptos no debe dejarse al puro arbitrio de los Estados miembros, lo que podría dar lugar a una disparidad de interpretaciones que sería contraria al objetivo de armonización perseguido por el legislador comunitario en la Directiva 92/81. Por ello, es preciso buscar una interpretación autónoma de los conceptos de aguas comunitarias y de vías navegables interiores.¹⁹

19 — El Tribunal de Justicia realizó idéntica observación en relación con la expresión «se utilizan como combustible» que figura en el artículo 2, apartado 2, primera frase, de la Directiva 92/81, en su sentencia Comisión/Alemania, antes citada. En el mismo orden de ideas, el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 21 de su sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, antes citada, que «cualquier interpretación divergente en el ámbito nacional de las [...] obligaciones de exención no sólo perjudicaría a los objetivos de la normativa comunitaria y a la seguridad jurídica, sino que también podría crear desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados».

62. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de aclarar en su sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, antes citada, que «las definiciones relativas a los productos regulados por la Directiva 92/81 y las exenciones aplicables a dichos productos deben recibir una interpretación autónoma, basada en el tenor de las disposiciones de que se trata y en los objetivos que persigue esta Directiva».²⁰

63. Como hemos visto, el texto de la Directiva 92/81 guarda silencio en cuanto a la definición y, por lo tanto, en cuanto a la delimitación de los conceptos de aguas comunitarias y de vías navegables interiores.

64. Por lo que se refiere a la finalidad de esta misma Directiva, no me parece fácil *a priori* poder deducir de ella un criterio satisfactorio. En efecto, tanto el régimen de exención obligatoria como el de exención facultativa deben inscribirse, como atestigua el sexto considerando de dicha Directiva, dentro del objetivo de evitar las distorsiones de la competencia. Además, las distorsiones de la competencia que esta Directiva pretende evitar pueden originarse tanto durante la navegación en aguas comunitarias como en caso de navegación dentro de la red comunitaria de vías navegables interiores.

20 — Apartado 19.

65. En la medida en que la letra y el fin de la Directiva 92/81 no permiten definir con precisión los conceptos de aguas comunitarias y de vías navegables interiores, hay que investigar si ambos conceptos no se encuentran definidos en otros actos comunitarios.

66. Resulta obligado observar entonces que esos dos conceptos ni son nuevos en Derecho comunitario ni específicos de la materia que regula la Directiva 92/81.

67. Así, resulta interesante observar cómo el concepto de aguas comunitarias se utiliza en el ámbito de la política comunitaria de pesca. Encuentra una de sus primeras expresiones, aunque con otra denominación, en el Reglamento (CEE) n° 2141/70 del Consejo,²¹ y posteriormente en el Reglamento (CEE) n° 101/76²² que lo sustituyó, que impusieron a los Estados miembros la obligación de asegurar la igualdad de las condiciones de acceso y de explotación de los fondos situados en *las aguas marítimas sujetas a su soberanía o a su jurisdicción* a todos los barcos de pesca que llevasen pabellón de alguno de los Estados miembros y estuviesen matriculados en el territorio de la Comunidad.²³

21 — Reglamento de 20 de octubre de 1970, por el que se establece una política común de estructuras en el sector pesquero (DO L 236, p. 1).

22 — Reglamento de 19 de enero de 1976, por el que se establece una política común de estructuras en el sector pesquero (DO L 20, p. 19).

23 — Véase el artículo 2, apartado 1, de esos Reglamentos.

68. El concepto de aguas comunitarias se ha empleado asimismo para designar la zona de pesca de la Comunidad que resultó de la comunitarización de las zonas económicas exclusivas de los Estados miembros.²⁴

69. Igualmente en materia de pesca, los actos comunitarios más recientes designan expresamente como «aguas comunitarias» «las aguas bajo la soberanía o jurisdicción de los Estados miembros», por oposición a las «aguas internacionales» que son «aquéllas que no están sometidas a soberanía ni jurisdicción de ningún Estado».²⁵

70. Definidas así por oposición a las aguas internacionales, las aguas comunitarias, entendidas en sentido amplio como las aguas marítimas que se encuentran bajo la soberanía o la jurisdicción de los Estados miembros, están destinadas a englobar el conjunto del territorio marítimo de los Estados miembros.

24 — Véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Comisión/España (C-258/89, Rec. p. I-3977), apartados 12 y 13. La creación de una zona de pesca comunitaria resulta de la resolución del Consejo, de 3 de noviembre de 1976, relativa a determinados aspectos externos de la creación en la Comunidad, a partir del 1 de enero de 1977, de una zona de pesca con una extensión de doscientas millas (DO 1981, C 105, p. 1).

25 — Véanse, en particular, los artículos 2, letra b), y 3, letra b), del Reglamento (CE) n° 27/2005 del Consejo, de 22 de diciembre de 2004, por el que se establecen, para 2005, las posibilidades de pesca y las condiciones correspondientes para determinadas poblaciones y grupos de poblaciones de peces, aplicables en aguas comunitarias y, en el caso de los buques comunitarios, en las demás aguas donde sea necesario establecer limitaciones de capturas (DO 2005, L 12, p.1).

71. Para determinar cuál es el límite inferior de las aguas comunitarias con respecto a las vías navegables interiores contempladas en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81, es preciso ahora confrontar ambos conceptos, como solicita el órgano jurisdiccional remitente en su primera cuestión.

72. Desde esta perspectiva, observo en primer lugar que el concepto de vías navegables interiores forma plenamente parte del Derecho comunitario. Así, el artículo 80 CE se refiere expresamente a los «transportes [...] por vía navegable».

73. Seguidamente, observo que se han adoptado numerosos actos comunitarios con el fin de regular la navegación interior dentro de la Comunidad, en lo que se refiere, por ejemplo, al acceso a la profesión de transportista de mercancías por vía navegable y al reconocimiento recíproco de los diplomas,²⁶ al saneamiento estructural,²⁷ a la capacidad de las flotas comunitarias,²⁸ a la seguridad y a las prescripciones técnicas de

los barcos de navegación interior,²⁹ o incluso a la definición de las normas comunes aplicables al transporte de mercancías o personas por vía navegable entre los Estados miembros.³⁰

74. De entre todos estos actos comunitarios, quiero hacer hincapié en la Directiva 82/714, que, recordémoslo, establece las prescripciones técnicas de los barcos de navegación interior. Dicha Directiva se inscribe en el marco de la ejecución de una política común de transportes en el ámbito de la navegación interior, y debe contribuir, a tenor de su primer considerando, a que «la circulación de los barcos en la red comunitaria se realice en las mejores condiciones, tanto en el aspecto de la seguridad como en el de las condiciones de competencia».

75. Habida cuenta de que «las vías de la red de navegación interior de la Comunidad presentan características diferentes en lo que se refiere a la seguridad», la Directiva 82/714 establece «una división de estas vías en varias zonas».³¹

26 — Véase, por ejemplo, la Directiva 87/540/CEE del Consejo, de 9 de noviembre de 1987, relativa al acceso a la profesión de transportista de mercancías por vía navegable en el sector de los transportes nacionales e internacionales y enaminada al reconocimiento recíproco de los diplomas, certificados y otros títulos relativos a dicha profesión (DO L 322, p. 20).

27 — Reglamento (CEE) n° 1101/89 del Consejo, de 27 de abril de 1989, relativo al saneamiento estructural de la navegación interior (DO L 116, p. 25).

28 — Reglamento n° 718/1999.

29 — Mencionaré dos Directivas: la Directiva 76/135/CEE del Consejo, de 20 de enero de 1976, relativa al reconocimiento recíproco de los certificados de navegación expedidos para los barcos de la navegación interior (DO L 21, p. 10), y la Directiva 82/714.

30 — Véase, en particular, el Reglamento (CE) n° 1356/96 del Consejo, de 8 de julio de 1996, relativo a las normas comunes aplicables al transporte de mercancías o personas por vía navegable entre los Estados miembros con el fin de obtener la libre prestación de servicios en dicho transporte (DO L 175, p. 7).

31 — Tercer considerando de la Directiva 82/714. El artículo 1 de dicha Directiva precisa esta clasificación y remite al anexo I de la misma.

76. Resulta particularmente interesante remitirse al anexo I de esta Directiva. En efecto, éste contiene la «lista de las vías navegables interiores de la red comunitaria repartidas geográficamente en zonas 1, 2, 3, y 4».

77. Dentro del capítulo 1 de dicho anexo, y entre las vías navegables interiores de la República Federal de Alemania que se encuentran clasificadas en la zona 2, figura la descripción siguiente, que procede citar íntegramente:

«Elba: del límite inferior del puerto de Hamburgo hasta la línea que une la baliza esférica de Döse y la punta noroeste de Hohe Ufer (Dieksand) con los afluentes Este, Lühe, Schwinge, Oste, Pinnau, Krückau y Stör (siempre desde el dique de contención a la desembocadura) Nebenelbe inclusive.»

78. La zona así descrita corresponde al estuario del Elba, que comienza a la altura del puerto de Hamburgo y continúa hasta la desembocadura en el Mar del Norte, al norte de Cuxhaven. Esta zona representa la mayor parte del sector en el que efectuó sus operaciones de dragado la draga-gánguil Cristoforo Colombo. Constituye en Derecho Comunitario una vía navegable interior y debe, por lo tanto, en mi opinión, calificarse como tal en el marco de la aplicación de la Directiva 92/81.

79. En efecto, al hacer referencia en dicha Directiva al concepto de vías navegables interiores sin dar una definición concreta de ellas, el legislador comunitario debió referirse necesariamente a la definición preexistente de lo que abarca dicha expresión. Además, considero que sería incoherente y contrario al principio de seguridad jurídica dar al concepto de vías navegables interiores una definición diferente según el acto comunitario que se considere.

80. Debo añadir que la propia Directiva 92/81 entraña un riesgo de distorsión de la competencia por efecto de la dualidad de regímenes de exención que autoriza. En consecuencia, la eliminación de dicho riesgo reside en una modificación de la normativa comunitaria, que unifique los regímenes y clarifique de ese modo el Derecho aplicable,³² más que en una interpretación jurisprudencial cuyo resultado sea la creación de un criterio nuevo que se superponga a otros, de origen textual, ya existentes. El propio interés del Derecho Comunitario, desde el punto de vista de su accesibilidad y, consiguientemente, de su efectividad, exige que se eviten tales solapamientos de definiciones.

32 — Observo, a este respecto, que el artículo 8, apartado 1, letra e), de la propuesta inicial de Directiva del Consejo relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, presentada por la Comisión el 27 de septiembre de 1990, sometía al mismo régimen de exención a los «hidrocarburos suministrados para ser utilizados como combustible en la navegación interior y la navegación en aguas comunitarias» [COM(90) 434 final, DO C 322, p. 18].

81. Así pues, debe entenderse, a mi juicio, que el concepto de vías navegables interiores comprende el conjunto de las vías de la red navegable interna de la Comunidad, tal como aparecen enunciadas en el anexo I de la Directiva 82/714.

82. Puesto en relación con esta definición, el concepto de aguas comunitarias debe, por su parte, entenderse en el sentido de que integra las aguas marítimas que se encuentran bajo la soberanía o la jurisdicción de los Estados miembros, con excepción de las vías navegables interiores tal como acaban de definirse.

83. No me parece que el enfoque funcional propuesto por el Finanzgericht Hamburg y defendido por Jan de Nul y la Comisión pueda rebatir este análisis.

84. Recordemos que dicho enfoque consiste, sustancialmente, en afirmar que las aguas comunitarias, en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, son todas aquellas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales.

85. Pues bien, tal interpretación conduce, en mi opinión, a negar la existencia, en el plano comunitario, de una categoría específica de

vías navegables interiores, a saber, las vías navegables de carácter marítimo.

86. Precisamente, el Estuario del Elba, tal como se ha descrito anteriormente, presenta características particulares que le confieren la condición de vía navegable de carácter marítimo.

87. Esta calificación no pertenece exclusivamente al ámbito del Derecho nacional, también forma parte del Derecho comunitario. Así, la Decisión 77/527/CEE de la Comisión, de 29 de julio de 1977, por la que se establece la lista de vías navegables de carácter marítimo con fines de aplicación de la Directiva 76/135/CEE del Consejo³³ clasifica dentro de esta categoría al «Elbe unterhalb des Hamburger Hafens». Asimismo, el anexo I del Reglamento (CE) n° 13/2004 de la Comisión, de 8 de diciembre de 2003, relativo a la determinación de la lista de las vías navegables de carácter marítimo contemplada en la letra d) del artículo 3 del Reglamento (CEE) n° 1108/70 del Consejo,³⁴ cita al «Unterelbe» como parte de las vías navegables de carácter marítimo.

33 — DO L 209, p. 29. Esta Decisión constituye una medida de ejecución del artículo 3, apartado 6, de la Directiva 76/135/CEE del Consejo, de 20 de enero de 1976, relativa al reconocimiento recíproco de los certificados de navegación expedidos por los barcos de la navegación interior (DO L 21, p. 10), a tenor del cual «los Estados miembros podrán exigir que en todas las vías navegables de carácter marítimo se cumplan unas condiciones adicionales equivalentes a las exigidas para sus barcos nacionales. Pondrán en conocimiento de la Comisión sus vías navegables de carácter marítimo. La Comisión establecerá una lista de dichas vías en el plazo de tres meses a partir de la entrada en vigor de la presente Directiva teniendo en cuenta las indicaciones proporcionadas por los Estados miembros».

34 — DO 2004, L 3, p. 3.

88. De ello se desprende que la circunstancia de que determinadas aguas puedan ser utilizadas por buques marítimos con fines comerciales no puede bastar, por sí sola, para calificarlas como aguas comunitarias.

89. Al término de este análisis, propongo por lo tanto al Tribunal de Justicia que responda al Finanzgericht Hamburg que el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de aguas comunitarias comprende las aguas marítimas que se encuentran bajo la soberanía o la jurisdicción de los Estados miembros, con excepción de las vías navegables interiores contempladas en el artículo 8, apartado 2, letra b), de dicha Directiva. Estas últimas están constituidas por el conjunto de las vías de la red navegable interna de la Comunidad, tal como aparecen enumeradas en el anexo I de la Directiva 82/714.³⁵

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

90. Mediante esta segunda cuestión, el Finanzgericht Hamburg solicita al Tribunal

de Justicia que se pronuncie acerca de si la explotación en aguas comunitarias de una draga-gánguil debe considerarse íntegramente navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81 o ha de distinguirse entre los distintos tipos de actividades realizadas por dicha draga durante una intervención.

91. Resulta de la resolución de remisión que el Hauptzollamt admitió, durante el procedimiento principal, que el consumo de hidrocarburos durante los desplazamientos sin carga de la draga-gánguil Cristoforo Colombo debía beneficiarse de la exención del impuesto especial. Además, Jan de Nul no se opone en el procedimiento principal al pago del impuesto correspondiente a la cantidad de hidrocarburos consumida para la ejecución de los trabajos de succión del agua y los materiales propiamente dichos.³⁶ En consecuencia, el litigio principal se limita al problema de la eventual exención de los hidrocarburos consumidos durante las maniobras efectuadas por la draga en el transcurso de las operaciones de succión del fondo del agua, es decir, los desplazamientos realizados por dicha draga durante la ejecución de su actividad de dragado.³⁷

35 — En el marco concreto del procedimiento principal, y habida cuenta de la descripción que hizo Jan de Nul en sus observaciones escritas de la ruta de la draga, parece que dicho artefacto navegó en gran parte por la vía navegable interior constituida por el Ünterelbe, y posteriormente por aguas comunitarias, frente a la costa de Cuxhaven. Corresponderá al Finanzgericht Hamburg aclarar este punto decisivo a efectos de separar los hidrocarburos a los que les es aplicable el régimen de exención obligatoria y aquéllos a los que les es aplicable el régimen de exención facultativa.

36 — Resolución de remisión, pp. 3 y 4.

37 — Al igual que la Comisión, interpreto el concepto de «desplazamientos» en sentido amplio, es decir, integrando en él la operación técnica consistente en mantener la posición de la draga.

92. Por consiguiente, y como sugiere la Comisión,³⁸ debe entenderse que esta segunda cuestión tiene por objeto determinar si tales maniobras deben considerarse navegación en aguas comunitarias en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81.

93. Considero que debe darse una respuesta afirmativa a esta cuestión.

94. En primer lugar, entiendo que, en la medida en que una draga-gánguil esté dotada de un sistema de propulsión que le confiera autonomía en sus desplazamientos, éstos deben asimilarse a la navegación. No sucedería lo mismo en el caso de una draga que no poseyese ningún medio que le permitiese navegar por sí misma.³⁹

38 — Observaciones escritas, puntos 68 y 69.

39 — Citemos, por ejemplo, el caso de una draga conducida por un remolcador en el lugar en que deben realizarse las operaciones de dragado, que fue objeto de una resolución del Tribunal des conflits francés de 11 de diciembre de 1972, Préfet de la Gironde/CA Bordeaux (Spathis/Port autonome de Bordeaux), nº 1975. Dicho órgano jurisdiccional consideró, a propósito de este tipo de draga, que «si bien la maniobra de los movimientos a lo largo y de través apoyándose en puntos fijos o cuerpos muertos puede permitirle efectuar, para su trabajo, ciertos desplazamientos longitudinales y transversales, esta circunstancia, que no puede disociarse del propio funcionamiento del artefacto, no puede hacer que se la considere un vehículo en el sentido de las disposiciones de la Ley de 31 de diciembre de 1957», por la que se atribuye competencia a los tribunales judiciales para pronunciarse sobre las acciones de responsabilidad por los daños causados por cualquier vehículo ejercitadas contra una persona de Derecho público (JO *Lois et Décrets* de 5 de enero de 1958, p. 196). En cambio, las disposiciones de dicha Ley son aplicables a los daños causados por una draga autopropulsada que efectúa trabajos de dragado en un puerto (véase la resolución del Tribunal des conflits francés de 24 de mayo de 1965, Préfet de Seine-Maritime/TGI du Havre (Société Marles Kuhlmann), nº 1858.

95. En segundo lugar, he de subrayar que el Tribunal de Justicia ya tuvo que interpretar el concepto de navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81, en su sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, antes citada.

96. En el asunto que dio lugar a esta sentencia, una empresa de pompas fúnebres, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG* (en lo sucesivo, «*Deutsche See*»), había solicitado al *Hauptzollamt Kiel* autorización para utilizar en sus buques hidrocarburos exentos del impuesto especial, con el fin de organizar funerales en alta mar. El *Hauptzollamt Kiel* había denegado dicha exención basándose en el artículo 4, apartado 1, punto 4, de la *MinöStG*, debido a que la actividad de *Deutsche See* no consistía en transportar personas o cosas con fines comerciales, sino en organizar funerales marítimos. El *Finanzgericht Hamburg*, a quien correspondió conocer del litigio, había interrogado entonces al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación del concepto de navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81.

97. En su sentencia, el Tribunal de Justicia subraya que esta disposición, que, recordémoslo, establece una exención en favor de los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias, contiene una sola excepción. En efecto, se desprende de dicha disposición que la exención no se aplica a los hidrocarburos utilizados para la navegación en embarcaciones privadas de recreo. El Tribunal de Justicia señala a continuación que el artículo 8, apartado 1, letra c), segundo guión, de la Directiva 92/81 define el concepto de «embarcaciones privadas de recreo» estableciendo que son aquellas embarcaciones utilizadas «para fines no comerciales».⁴⁰

98. De lo anterior resulta, según el Tribunal de Justicia, que «cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto especial armonizado prevista en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81».⁴¹ Dicho de otro modo, esta disposición se aplica, según el Tribunal de Justicia, a «cualquier forma de navegación, con independencia del objeto del trayecto, cuando ésta se realice para fines comerciales».⁴²

99. En el marco de este mismo asunto, el Tribunal de Justicia señala en primer lugar

que no existe discrepancia entre las partes sobre el hecho de que las operaciones de navegación realizadas por Deutsche See tienen carácter de prestaciones de servicios a título oneroso. A continuación, considera que, «debido a su naturaleza comercial, estas operaciones de navegación no están comprendidas en la excepción prevista para las embarcaciones privadas de recreo, por lo que están cubiertas por la exención».⁴³

100. De esta solución extraigo que el objeto del trayecto efectuado por un buque importa poco siempre que se trate de navegación con fines comerciales. Debe señalarse además que la fórmula que emplea el texto del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo segundo, de la Directiva 92/81 indica que dicha finalidad comercial no sólo abarca la actividad de transporte de pasajeros o mercancías, sino también la prestación de servicios a título oneroso.

101. Pues bien, la actividad de una dragagánguil se incluye, en mi opinión, en esta última categoría. De ello se desprende que la navegación de este artefacto, efectuada en el marco de la ejecución de tal prestación de servicios, está comprendida, debido a su finalidad comercial, en el ámbito de aplicación del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81.

40 — Sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, antes citada, apartado 22.

41 — *Ibidem*, apartado 23.

42 — *Ibidem*, apartado 29.

43 — *Ibidem*, apartado 28.

102. En el marco de la ejecución de una prestación de servicios, la navegación de la draga-gánguil no sólo comprende los desplazamientos sin carga y los que tienen por objeto transportar los materiales dragados hasta el lugar en el que serán vertidos, sino también las maniobras efectuadas por la draga durante las operaciones de succión del fondo del agua, es decir, los desplazamientos efectuados por dicha draga durante la ejecución de su actividad de dragado.

103. Así pues, en mi opinión, el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de navegación en aguas comunitarias abarca las maniobras efectuadas por una draga-gánguil durante las operaciones de succión del fondo del agua, es decir, los desplazamientos efectuados por dicha draga

durante la ejecución de su actividad de dragado.

104. Como he señalado anteriormente, Jan de Nul no se opone en el procedimiento principal al pago del impuesto especial correspondiente a la cantidad de hidrocarburos consumida para la ejecución de los trabajos de succión propiamente dichos. Indicaré, no obstante, a modo de observación final, que, a mi juicio, la exención prevista en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 debería igualmente aplicarse a los hidrocarburos consumidos para la propia ejecución de tales trabajos y para el vertido de los materiales dragados. En efecto, considero que, a los efectos de la aplicación de dicha disposición, las actividades desarrolladas por una draga-gánguil durante sus operaciones de dragado, ya se trate de sus desplazamientos o de los trabajos realizados, constituyen un conjunto indivisible.

VI. Conclusión

105. A la vista de todas estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Finanzgericht Hamburg:

- «1) El artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de “aguas comunitarias” comprende las aguas marítimas que se encuentran bajo la soberanía o la jurisdicción de los Estados miembros, con

excepción de las vías navegables interiores contempladas en el artículo 8, apartado 2, letra b), de dicha Directiva. Estas últimas están constituidas por el conjunto de las vías de la red navegable interna de la Comunidad, tal como aparecen enumeradas en el anexo I de la Directiva 82/714/CEE del Consejo, de 4 de octubre de 1982, por la que se establecen las prescripciones técnicas de los barcos de la navegación interior.

- 2) El artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de “navegación en aguas comunitarias” abarca las maniobras efectuadas por una draga-gánguil durante las operaciones de succión del fondo del agua, es decir, los desplazamientos efectuados por dicha draga durante la ejecución de su actividad de dragado.»