



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 29 de junio de 2017¹

Asunto C-303/16

Solar Electric Martinique SARL
contra
Ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro de Hacienda y de Cuentas Públicas,
Francia)

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia)]

«Procedimiento prejudicial — Competencia del Tribunal de Justicia — Disposiciones del Derecho de la Unión que el Derecho nacional declara aplicables de manera directa e incondicional — IVA — Departamentos de ultramar — Obras en inmuebles — Concepto — Operaciones de venta y de instalación en inmuebles — Paneles fotovoltaicos — Calentadores de agua solares — Calificación de “operación única”»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial, planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), tiene por objeto la interpretación del artículo 5, apartado 5, y del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme,² en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995³ (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como del artículo 14, apartado 3, y del artículo 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁴ (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), que sustituyó a la Sexta Directiva a partir de 1 de enero de 2007.

2. Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Solar Electric Martinique SARL y el ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro de Hacienda y de Cuentas Públicas, Francia) sobre unas liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que fueron giradas a dicha sociedad por el período comprendido entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2007.

¹ Lengua original: francés.

² DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

³ DO 1995, L 102, p. 18.

⁴ DO 2006, L 347, p. 1.

3. En cuanto al fondo, el presente asunto versa, en esencia, sobre la cuestión de si la entrega y la instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares en el tejado de un edificio o con objeto de suministrarle electricidad o agua caliente se deben considerar, a efectos del IVA, una operación compleja única o varias operaciones disociables. Esta cuestión tiene su origen en el diferente régimen del IVA al que están sometidos la venta, por una parte, y la instalación, por otra parte, de los equipos en cuestión. Mientras que la venta de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares en los departamentos franceses de ultramar disfruta de un régimen especial de exención, la instalación de estos equipos podría quedar comprendida, según el Derecho francés, en la expresión «obras en inmuebles», utilizada en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y retomada en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, obras que se consideran prestaciones de servicios y están sujetas a un tipo del IVA del 8,5%.

4. Sin embargo, la resolución de esta problemática exige que se aclare previamente la cuestión de la competencia del Tribunal de Justicia para responder a la petición presentada por el órgano jurisdiccional remitente. En efecto, el litigio principal se desarrolla en Martinica, esto es, en uno de los departamentos de ultramar de la República Francesa, que, en virtud del artículo 3, apartado 3, de la Sexta Directiva y del artículo 6, apartado 1, letra c), de la Directiva sobre el IVA, están expresamente excluidos del ámbito de aplicación respectivo de dichas Directivas.

5. Pues bien, por los motivos que expondré más adelante, considero que el Tribunal de Justicia debería declararse incompetente para responder a la cuestión planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. Según el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

7. El artículo 3 de la Sexta Directiva, que lleva por título «Ámbito de aplicación», establece, en su apartado 3, que los departamentos de ultramar de la República Francesa no tendrán la consideración de «interior» de dicho Estado miembro y, por tanto, estarán excluidos del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

8. El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

9. El artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes, en la acepción del apartado 1, la entrega de ciertas obras en inmuebles.

10. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

11. El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA dispone que en cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

12. Con arreglo al artículo 6, apartado 1, letra c), la Directiva sobre el IVA no se aplica a los departamentos franceses de ultramar.

13. El artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA está redactado de la misma manera que el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva. Con arreglo al artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

B. Derecho francés

14. Con arreglo al artículo 256, parte IV, apartado 1, del code général des impôts (Código General Tributario), en su versión aplicable a los tributos de que se trata en el litigio principal (en lo sucesivo, «CGI»), «las obras en inmuebles [...] se considerarán prestaciones de servicios» sujetas al IVA.

15. Según el artículo 266, apartado 1, letra f), del mismo Código, la base imponible estará constituida, para las obras en inmuebles, por el importe de los contratos, certificaciones de obra o facturas.

16. El artículo 268 *bis* del CGI dispone que cuando una persona realice simultáneamente operaciones relativas a varias de las categorías previstas en los artículos del presente capítulo, su volumen de negocios se determinará aplicando a cada uno de los grupos de operaciones las normas establecidas en dichos artículos.

17. El artículo 295 del CGI dispone que:

«1. Estarán exentos del [IVA]:

5.º En los departamentos de Guadalupe, Martinica y Reunión:

- a) Las importaciones de [...] productos que figuren en una lista que será establecida mediante órdenes conjuntas del ministre de l'économie et des finances [Ministro de Economía y Hacienda, Francia] y del ministre [...] chargé des départements d'outre-mer [Ministro responsable de los departamentos de ultramar, Francia];
- b) Las ventas [...] de productos de fabricación local similares a aquellos cuya importación en los citados departamentos esté exenta en virtud de las disposiciones anteriores; [...].»

18. El artículo 50 *duodécies*, parte I, del anexo IV del CGI menciona, entre los productos cuya importación en los departamentos de Guadalupe, Martinica y Reunión está exenta del IVA, los «dispositivos semiconductores fotosensibles, incluidas las células fotovoltaicas, aunque estén ensambladas en módulos o paneles».

III. Litigio principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. Solar Electric Martinique se dedica, entre otras actividades, a la venta e instalación de equipos relacionados con la energía solar en el departamento de Martinica. Del 1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2007, esta sociedad aplicó un IVA al tipo del 8,5% a las operaciones de instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares en el tejado de edificios de viviendas, pero únicamente al coste de la operación de instalación. En efecto, esta sociedad consideró que la venta de estos equipos disfrutaba de la exención establecida en el artículo 295 del CGI y el artículo 50 *duodécies*, parte I, del anexo IV de dicho Código.

20. A raíz de una verificación, la Administración tributaria consideró que las operaciones de instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares constituían obras en inmuebles y, por consiguiente, debían incluir el coste de la venta de estos equipos. Por lo tanto, esta Administración rectificó la base imponible de esas operaciones con arreglo al artículo 266 del CGI.

21. El 21 de septiembre de 2010, Solar Electric Martinique interpuso ante el tribunal administratif de Fort-de-France (Tribunal Contencioso-Administrativo de Fort-de-France, Francia) un recurso de anulación de las liquidaciones del IVA emitidas por la Administración tributaria.

22. Dado que tanto este recurso como la apelación que se derivó de éste fueron desestimados, Solar Electric Martinique interpuso un recurso de casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado). Esta sociedad alegó, en particular, que los jueces del fondo habían incurrido en un error de Derecho al considerar que las obras de instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares realizadas por ella constituían una operación única que tenía el carácter de obra inmobiliaria, mientras que estos equipos pueden ser instalados sin ocasionar grandes daños al inmueble de que se trate y por lo general no acompañan a la construcción de edificios.

23. El órgano jurisdiccional remitente expone que las operaciones de venta y de instalación de equipos mencionadas en el artículo 295 del CGI y en el punto I del artículo 50 *duodecies* del anexo IV de dicho Código sólo están sujetas al IVA por un importe equivalente al coste de las operaciones de instalación, excluyendo el coste de adquisición de los equipos, a menos que se considere que estas operaciones de instalación tienen el carácter de prestaciones de obras en inmuebles, en cuyo caso dichas operaciones están sujetas al IVA por el total del precio facturado al destinatario.

24. Este órgano jurisdiccional precisa que, aunque el artículo 295 del CGI sólo se aplica en los departamentos de ultramar, es decir, fuera del ámbito de aplicación territorial de la Sexta Directiva, las disposiciones del artículo 256 de este Código relativas a las obras en inmuebles se aplican también en la Francia metropolitana y constituyen la transposición en Derecho francés del artículo 5, apartado 5, y del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuyas disposiciones se retoman en el artículo 14, apartado 3, y en el artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

25. Según el órgano jurisdiccional remitente, es preciso intentar conseguir una aplicación uniforme en la Unión Europea de las disposiciones de estas Directivas. Por lo tanto, aunque el litigio del que conoce se refiere a operaciones realizadas fuera del ámbito de aplicación territorial de estas Directivas, se plantea la cuestión de si la venta e instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares en inmuebles o con objeto de suministrar electricidad o agua caliente a inmuebles constituyen una operación única que tiene el carácter de «obras en inmuebles», en el sentido de dichas Directivas.

26. En estas circunstancias el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿La venta e instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares en inmuebles o con objeto de suministrar electricidad o agua caliente a inmuebles constituyen una operación única que tiene el carácter de “obras en inmuebles”, en el sentido del artículo 5, apartado 5, y del artículo 6, apartado 1, de la [Sexta Directiva], actualmente artículo 14, apartado 3, y artículo 24, apartado 1, de la [Directiva sobre el IVA]?»

27. Han presentado observaciones escritas sobre esta cuestión el Gobierno francés y la Comisión Europea. Los informes orales de estas partes interesadas y de Solar Electric Martinique se oyeron en la vista celebrada el 9 de febrero de 2017.

IV. Análisis

28. Como expondré a continuación en las presentes conclusiones, considero, con carácter principal, que el Tribunal de Justicia no es competente para responder a la cuestión que le ha sido planteada. Por consiguiente, analizaré la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, en cuanto al fondo, únicamente con carácter subsidiario, para el supuesto de que el Tribunal de Justicia no haga suya mi propuesta.

A. Con carácter principal, sobre la incompetencia del Tribunal de Justicia para responder a la cuestión planteada

29. Como reconoce el órgano jurisdiccional remitente y como yo he puesto de manifiesto en mis observaciones introductorias, los hechos que dieron lugar al presente asunto se desarrollaron exclusivamente en Martinica, esto es, en uno de los departamentos de ultramar de la República Francesa, que están expresamente excluidos del ámbito de aplicación territorial de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA. El litigio principal se sitúa por tanto fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión.

30. Es cierto que el Tribunal de Justicia se ha declarado en repetidas ocasiones competente para pronunciarse sobre peticiones de decisiones prejudiciales relativas a disposiciones del Derecho de la Unión en situaciones en las que los hechos del litigio principal quedaban fuera del ámbito de aplicación de ese Derecho, pero en las que tales disposiciones del Derecho de la Unión habían sido declaradas aplicables por el Derecho nacional mediante una remisión a su contenido.⁵

31. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha precisado, en su jurisprudencia reciente, que la interpretación por su parte de las disposiciones del Derecho de la Unión en situaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de éste se justifica cuando el Derecho nacional haya hecho tales disposiciones *directa e incondicionalmente* aplicables a esas situaciones, con el fin de garantizar un tratamiento idéntico de dichas situaciones y de las comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.⁶

32. Por tanto, para determinar si es competente para responder a la cuestión que se le plantea, el Tribunal de Justicia debe verificar si existen indicaciones suficientemente precisas que le permitan constatar que el Derecho nacional ha efectuado esa remisión directa e incondicional al Derecho de la Unión.⁷

5 Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de diciembre de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868), apartado 17, y de 18 de octubre de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638), apartado 45, así como los autos de 3 de septiembre de 2015, Orrego Arias (C-456/14, no publicado, EU:C:2015:550), apartado 21, y de 12 de mayo de 2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343), apartado 26.

6 Véanse, en particular, las sentencias de 21 de diciembre de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868), apartado 17; de 18 de octubre de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638), apartado 47; de 18 de diciembre de 2014, Generali-Providencia Biztosító (C-470/13, EU:C:2014:2469), apartado 23, y de 5 de abril de 2017, Borta (C-298/15, EU:C:2017:266), apartado 34. A pesar de que el criterio de la remisión «directa e incondicional» del Derecho nacional al Derecho de la Unión, adoptado por el Tribunal de Justicia en estas sentencias, se basa en ciertas sentencias anteriores a esta jurisprudencia, de las cuales la primera parece ser la sentencia de 28 de marzo de 1995, Kleinwort Benson (C-346/93, EU:C:1995:85), apartado 16, la jurisprudencia anterior a la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868), se refería más bien al criterio genérico de la existencia (o inexistencia) de una remisión del Derecho nacional al Derecho comunitario o de la Unión [véanse, en particular, la sentencia de 11 de enero de 2001, Kofisa Italia (C-1/99, EU:C:2001:10), apartado 28, y, en materia de IVA, el auto de 16 de abril de 2008, Club Náutico de Gran Canaria (C-186/07, no publicado, EU:C:2008:227), apartados 19 y 20, en la que el Tribunal de Justicia se declaró manifiestamente incompetente para interpretar las disposiciones de la Sexta Directiva en el contexto de una situación no comprendida en el ámbito de aplicación territorial y material de dicha Directiva].

7 Véanse, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638), apartado 48, y el auto de 12 de mayo de 2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343), apartado 27. Debo precisar que no se trata de una cuestión de admisibilidad sino de competencia, como afirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros (C-62/14, EU:C:2015:400), apartado 12.

33. Es cierto que la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia se ha revelado notablemente fluctuante en cuanto al origen de las indicaciones suficientemente precisas que se le deben proporcionar. En efecto, el Tribunal de Justicia se ha mostrado a veces intransigente, exigiendo tales indicaciones *exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente* y declarando que no procede responder a la cuestión planteada de no recibirlas,⁸ y a veces más conciliador, aceptando, para declararse competente a pesar de las lagunas de la petición de decisión prejudicial, las explicaciones ofrecidas por las partes interesadas, y en particular por los gobiernos que intervengan como coadyuvantes en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, e incluso cuando se presenten únicamente en la vista celebrada ante él.⁹

34. No es menos cierto que el Tribunal de Justicia exige disponer de datos suficientemente precisos que demuestren la remisión directa e incondicional del Derecho nacional a las disposiciones o a los principios del Derecho de la Unión cuya interpretación se solicita,¹⁰ particularmente en el caso de situaciones que el legislador de la Unión haya excluido expresamente del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.¹¹

35. En el presente asunto, a pesar de la constatación de que las operaciones examinadas en el litigio principal quedan fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA y de que el artículo 295 del CGI sólo se aplica a los departamentos de ultramar, el órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 256 del CGI, relativo a las «obras en inmuebles», constituye la transposición en Derecho nacional de las disposiciones pertinentes de dichas Directivas y que por tanto, como este artículo se aplica también a la Francia metropolitana, es preciso intentar alcanzar una aplicación uniforme de las disposiciones de estas Directivas en la Unión Europea.

36. Estas explicaciones no logran convencerme.

37. En primer lugar, debo señalar que la petición de decisión prejudicial se ha planteado precisamente porque, en lo referente a los departamentos de ultramar a los que no se aplican la Sexta Directiva ni la Directiva sobre el IVA, existen unas disposiciones especiales, a saber el artículo 295 del CGI y el punto I del artículo 50 *duodecies* del anexo IV de este Código, que eximen del impuesto la venta de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares.

38. Es en el contexto de esta exención donde el órgano jurisdiccional remitente debe determinar si las dos operaciones constituidas por la venta, por una parte, y la instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares, por otra, deben considerarse distintas e independientes, en cuyo caso el IVA debería liquidarse únicamente en lo referente a la operación de instalación, quedando exenta la venta. En cambio, si procede considerar que estas dos operaciones constituyen una operación única, que según el órgano jurisdiccional remitente sólo podría calificarse como tal si la operación de instalación de los equipos de que se trata se calificara de «obra inmobiliaria», el impuesto gravará igualmente la venta de dichos equipos.

8 Véanse, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Generali-Providencia Biztosító (C-470/13, EU:C:2014:2469), apartados 24 a 26, y los autos de 12 de mayo de 2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343), apartados 28 a 31, y de 28 de junio de 2016, Italsempione — Spedizioni Internazionali (C-450/15, no publicado, EU:C:2016:508), apartados 22 a 24.

9 Véase la sentencia de 14 de enero de 2016, Ostas celtnieks (C-234/14, EU:C:2016:6), apartados 17 a 21.

10 Véanse, a este respecto, en particular, las sentencias de 21 de diciembre de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868), apartados 25 a 29, y de 7 de noviembre de 2013, Romeo (C-313/12, EU:C:2013:718), apartado 34 a 36, así como el auto de 9 de septiembre de 2014, Parva Investitsionna Banka y otros (C-488/13, EU:C:2014:2191), apartados 34 y 35.

11 Véase la sentencia de 18 de octubre de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638), apartados 48 a 52, y el auto de 9 de septiembre de 2014, Parva Investitsionna Banka y otros (C-488/13, EU:C:2014:2191), apartados 34 y 35.

39. Ahora bien, es evidente que el artículo 295 del CGI no efectúa ninguna remisión directa e incondicional a las disposiciones de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA. En efecto, este artículo establece un régimen de exención específico para las entregas de bienes que se realicen en los departamentos de ultramar, excluidos del ámbito de aplicación de esas Directivas, y ese régimen no se contempla en dichas Directivas.

40. En segundo lugar, en cuanto a la problemática relacionada con el concepto de «obras en inmuebles», es importante recordar que el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, actualmente artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, concede a los Estados miembros la facultad de considerar entrega de bienes la entrega de determinadas «obras en inmuebles».

41. Ahora bien, como ha señalado la Comisión en sus observaciones, del artículo 256, parte IV, apartado 1, del CGI se desprende que las obras en inmuebles no se consideran entregas de bienes, sino prestaciones de servicios, lo que significa que la República Francesa no hizo uso de la facultad que le ofrecía el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, actualmente artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, tal como confirmó el Gobierno francés en respuesta a las cuestiones planteadas por el Tribunal de Justicia. En estas circunstancias, difícilmente cabe considerar que el artículo 256, parte IV, apartado 1, del CGI constituya una remisión directa e incondicional a las disposiciones antes mencionadas de dichas Directivas.

42. No cabe duda de que, al no haber ejercitado Francia la facultad ofrecida por el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y por el artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, las obras en inmuebles contempladas en el artículo 256, parte IV, apartado 1, del CGI están comprendidas, *a contrario* e implícitamente, en el ámbito de aplicación del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva y del artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, que especifican ambos, sin referirse al concepto de «obras en inmuebles», que se considera «prestación de servicios» toda operación que no constituya una entrega de bienes.¹²

43. Sin embargo, este razonamiento *a contrario* e implícito no equivale en modo alguno a una remisión directa e incondicional del artículo 256, parte IV, apartado 1, del CGI a las mencionadas disposiciones de estas Directivas. Al contrario, en mi opinión, el artículo 256, parte IV, apartado 1, del CGI es la manifestación de la negativa de Francia a hacer uso de la posibilidad que le ofrecían el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y el artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, tanto dentro del ámbito de aplicación territorial de dichas Directivas como fuera de éste.

44. Como ha señalado acertadamente la Comisión, si Francia hubiera hecho uso de la posibilidad prevista en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva (y en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA) calificando de entregas de bienes las obras en inmuebles, la cuestión prejudicial no se habría planteado, ya que, en virtud del régimen específico aplicable a los departamentos de ultramar en base al artículo 295 del CGI, la instalación de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares, calificada de obras en inmuebles por el órgano jurisdiccional remitente, habría estado exenta, como tal, al igual que la venta y la importación de dichos equipos en esos departamentos.

¹² Como ya indiqué en mis conclusiones presentadas en el asunto BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:564), puntos 62 a 64 y 69, en el sistema de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA las «obras en inmuebles» son prestaciones de servicios.

45. En definitiva, la cuestión prejudicial planteada es el resultado conjunto, por una parte, de la negativa de Francia a hacer uso de la posibilidad prevista en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva (y en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA) y, por otra parte, de la aplicación de una exención en favor de los departamentos franceses de ultramar, que el Derecho francés sólo ha podido establecer porque tales departamentos están expresamente excluidos del ámbito de aplicación de dichas Directivas.¹³

46. De ello resulta que el Tribunal de Justicia carece evidentemente de datos que le permitan constatar que el Derecho francés procede a una remisión directa e incondicional a las disposiciones de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA cuya interpretación ha solicitado el órgano jurisdiccional remitente.

47. No desvirtúa esta conclusión el argumento que expuso el órgano jurisdiccional remitente, según el cual existe un interés en ofrecer una interpretación uniforme de la expresión «obras en inmuebles» contemplada en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA.

48. En efecto, aun suponiendo que la interpretación de esta expresión sea verdaderamente esencial para dirimir el litigio principal,¹⁴ el Tribunal de Justicia ha precisado ya, en su sentencia de 18 de octubre de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638), apartado 55, que, si el legislador de la Unión afirma unívocamente que el acto adoptado por él no se aplica en un ámbito concreto, renuncia al objetivo de la interpretación y la aplicación uniformes de las normas jurídicas en ese ámbito excluido, al menos hasta la eventual adopción de unas nuevas normas de la Unión.

49. Lo que era válido en el asunto en que se dictó la sentencia de 18 de octubre de 2012, Nolan, (C-583/10, EU:C:2012:638), apartado 55, relativo a un caso de exclusión expresa del ámbito de aplicación *ratione materiae* de una Directiva, también lo es, a mi juicio, cuando la situación se refiere a un caso de exclusión expresa *ratione loci* del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA.

50. Aunque pueda parecer relativamente estricta a la luz del espíritu de cooperación que preside el procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, esta jurisprudencia se basa esencialmente en el respeto del reparto de competencias entre el legislador y los órganos jurisdiccionales de la Unión. Así, el hecho de que el IVA se aplique en los departamentos franceses de ultramar no significa en absoluto que el Tribunal de Justicia esté facultado, por la mera voluntad de un órgano jurisdiccional nacional — por sincera que sea—, para interpretar los conceptos del Derecho de la Unión utilizados en la Sexta Directiva y la Directiva sobre el IVA en una situación en la que el legislador de la Unión ha excluido expresamente esos departamentos del ámbito de aplicación de dichas Directivas y en la que, además, ningún dato permite al Tribunal de Justicia comprobar que el Derecho nacional remite de modo directo e incondicional a las disposiciones de esos textos legales cuya interpretación ha solicitado el órgano jurisdiccional remitente. Si el Tribunal de Justicia se estimara obligado a responder a todas las cuestiones prejudiciales relativas al IVA por el mero hecho de que este impuesto se aplica en los departamentos de ultramar, ello iría en contra de la decisión expresa del legislador de la Unión de excluir estos departamentos del ámbito de aplicación del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva y la Directiva sobre el IVA.

¹³ Como indica expresivamente un autor, dado que los departamentos de ultramar como Martinica están fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA, el legislador francés dispone, en tales circunstancias de «total libertad [*latitude* en francés] en esas latitudes para aplicar regímenes de excepción»: véase Moraine, A., «La question préjudicielle Solar Electric Martinique: communautarisation de la TVA des DOM et définition des travaux immobiliers en TVA», *Revue de droit fiscal*, n.º 37, 2016.

¹⁴ Cosa que dudo: véanse en este sentido los puntos 70 a 88 de las presentes conclusiones.

51. El hecho de que la petición de decisión prejudicial proceda de un órgano jurisdiccional de última instancia tampoco modifica este análisis. En efecto, el Tribunal de Justicia ya se ha negado a responder a cuestiones planteadas por órganos jurisdiccionales cuyas decisiones no podían ser objeto de recurso jurisdiccional de Derecho interno, en aplicación de la jurisprudencia iniciada por las sentencias de 21 de diciembre de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868), y de 18 de octubre de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638).¹⁵

52. Dadas estas circunstancias, propongo al Tribunal de Justicia que declare que no es competente para responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

53. Por lo tanto, como ya he señalado, pasaré a examinar la cuestión planteada únicamente con carácter subsidiario.

B. Con carácter subsidiario, sobre la existencia de una operación única (que tiene el carácter de «obras en inmuebles») o de varias operaciones disociables

54. Como ya he mencionado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si las operaciones de suministro de paneles fotovoltaicos y de calentadores de agua solares, por una parte, y de instalación de estos equipos en el tejado de un edificio o con objeto de suministrar electricidad o agua caliente a éste, por otra, constituyen una operación compleja única compuesta de diversos elementos o si deben considerarse enteramente disociables.

55. Se desprende de los autos que, según la jurisprudencia del Conseil d'État (Consejo de Estado),¹⁶ el carácter unitario de las operaciones sólo podría aceptarse si la instalación de los equipos de que se trata se calificara de obra inmobiliaria, es decir, de obra que contribuye directamente a la construcción de un edificio.

56. En cuanto al carácter unitario o distinto de las operaciones en cuestión, es preciso recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia aplicable tanto en relación con la Sexta Directiva como en relación con la Directiva sobre el IVA, a efectos del IVA normalmente cada operación debe considerarse distinta e independiente.¹⁷

57. Existen dos excepciones a esta regla de principio.

58. En primer lugar, existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo entregue al cliente o realice para él se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente formen una sola prestación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificioso.¹⁸

¹⁵ Véanse, en relación con una petición de decisión prejudicial planteada por el Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia), el auto de 28 de junio de 2016, Italsempione — Spedizioni Internazionali (C-450/15, no publicado, EU:C:2016:508), apartados 20 a 24, y, en relación con una cuestión planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), el auto de 7 de julio de 2016, Sá Machado & Filhos (C-214/15, no publicado, EU:C:2016:548), apartados 31 a 34.

¹⁶ Véanse, en particular, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 17 de diciembre de 1976, SA Guillouid, n.º 94852; de 13 de junio de 1980, Sté Tecres, n.º 14824, y de 27 de julio de 2001, Sté Cofindus, n.º 216193.

¹⁷ Véanse en este sentido, en particular, por lo que se refiere al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, las sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 22; de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), apartado 21, y de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 53, así como, por lo que se refiere al artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA, las sentencias de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), y de 8 de diciembre de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 26.

¹⁸ Véanse, en particular, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 53; de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 31, y de 8 de diciembre de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 27.

59. En segundo lugar, también procede concluir que existe una operación única cuando una prestación constituya una prestación principal, mientras que la otra prestación o las otras prestaciones constituyan una o varias prestaciones accesorias, que comparten en consecuencia el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando constituya para la clientela, no un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.¹⁹

60. También se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, para determinar si las prestaciones realizadas constituyen una prestación única a efectos del IVA, es necesario investigar los elementos característicos de la operación considerada,²⁰ teniendo presente que, en el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si el sujeto pasivo realiza una o varias prestaciones en un caso concreto y formular apreciaciones definitivas al respecto, mientras que el Tribunal de Justicia les proporciona los criterios de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serles útiles para resolver el asunto del que conocen.²¹

61. En el presente asunto, a pesar de la escasa información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, está acreditado que los contratos celebrados por Solar Electric Martinique con sus clientes tienen por objeto tanto la entrega de bienes corporales como la instalación de dichos bienes para utilizarlos a fin de producir electricidad o suministrar agua caliente, bien para el inmueble en el que estos equipos estén instalados, bien para revenderla.²²

62. Esta constatación llevó al Gobierno francés, siguiendo la línea marcada por la sentencia de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195), a calificar ambas operaciones de prestación única compleja. En efecto, según este Gobierno, al igual que en el asunto que dio lugar a esa sentencia *Aktiebolaget NN*, la instalación de los equipos vendidos resulta necesaria para la realización del objeto de los contratos celebrados por Solar Electric Martinique, pues la mera venta de los paneles fotovoltaicos y de los calentadores de agua solares no permite utilizarlos.

63. La interpretación de la sentencia de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195) que realiza el Gobierno francés me parece un tanto simplista.

64. Debo recordar que, en ese asunto, se planteó al Tribunal de Justicia la cuestión de si debía considerarse que la entrega y la instalación de un cable submarino de fibra óptica constituían una operación única a efectos del IVA, como sostenían, por lo demás, el órgano jurisdiccional nacional y todas las partes que formularon observaciones. El Tribunal de Justicia acogió la tesis defendida por dicho órgano jurisdiccional y por dichas partes, precisando, en los apartados 24 y 25 de su sentencia, que el contrato en cuestión tenía por objeto la cesión, una vez concluidas la instalación y las pruebas de funcionamiento, de un cable instalado y listo para funcionar, lo que permitía concluir que todos los elementos que integraban la operación de que se trataba en el litigio principal resultaban necesarios para llevarla a cabo y estaban estrechamente ligados entre sí. Esta precisión sobre el momento en que tiene lugar la transmisión de la propiedad del cable —reiterada en el apartado 33 de la sentencia y decisiva en mi opinión—, es decir, sobre si dicha transmisión se realiza antes o después del tendido del cable y de las pruebas de funcionamiento, refleja indudablemente las conclusiones

19 Véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros* (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 54; de 16 de abril de 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 31, así como de 8 de diciembre de 2016, *Stock '94* (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 27.

20 Véanse las sentencias de 17 de enero de 2013, *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15), apartado 32; de 16 de abril de 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 32, y de 8 de diciembre de 2016, *Stock '94* (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 28.

21 Véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros* (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 55; de 17 de enero de 2013, *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15), apartado 33, así como de 8 de diciembre de 2016, *Stock '94* (C-208/15, EU:C:2016:936), apartado 30.

22 Debo precisar, a los efectos oportunos, que si bien los clientes de Solar Electric Martinique adquieren la propiedad de los equipos vendidos, no son necesariamente los propietarios de los inmuebles en los que se instalan dichos equipos.

presentadas por el Abogado General Léger en el asunto Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2006:575). En efecto, en el punto 45 de sus conclusiones, el Abogado General Léger señaló que, teniendo en cuenta que la transmisión del poder de disposición sobre el cable sólo se produce al término de la instalación y de las pruebas de funcionamiento, no resultaría conforme con la realidad económica de esa operación considerar que el dueño de la obra adquirió, por una parte, el cable submarino de fibra óptica y, por otra, las prestaciones de servicios correspondientes al tendido del cable.

65. En contra de lo que afirma el Gobierno francés, no cabe, pues, deducir de la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195) que la entrega de un bien corporal y su posterior instalación por parte del mismo sujeto pasivo constituyan una operación compleja única a efectos del IVA *por el mero hecho de que la instalación sea necesaria* para garantizar el funcionamiento de dicho bien corporal. Aunque la operación de instalación siempre es necesaria, el Tribunal de Justicia concluyó que existía una operación compleja única exclusivamente a causa del hecho de que la entrega del cable, esto es, la transmisión de la propiedad de dicho bien, sólo se producía después de la operación de instalación.

66. De lo anterior se desprende que, antes de poder calificar la venta y la instalación de los paneles fotovoltaicos y de los calentadores de agua solares como elementos de una operación única compleja a efectos del IVA, el órgano jurisdiccional remitente debería ante todo, a mi juicio, verificar cuál es el momento a partir del cual se produce la transmisión de la propiedad a los clientes de la sociedad Solar Electric Martinique, es decir, antes o después de la instalación y la puesta en servicio de esos equipos.

67. Si la transmisión de la propiedad de los paneles fotovoltaicos y de los calentadores de agua solares se realiza tras su instalación y puesta en servicio, considero que, al igual que en la situación que dio lugar a la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), podría apreciarse la existencia de una operación compleja única.

68. En caso contrario, a mi entender, las operaciones deberían considerarse independientes entre sí, y cada operación debería entonces someterse a las normas que le correspondan: la venta de los paneles fotovoltaicos y de los calentadores de agua solares debería estar exenta, mientras que la instalación de estos equipos estaría sujeta al IVA.

69. Como no se deduce de la resolución de remisión que se haya efectuado este examen, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar cuál de estas dos hipótesis es la pertinente en el asunto principal.

70. La hipótesis contemplada en el punto 67 de las presentes conclusiones, según la cual las dos operaciones podrían considerarse elementos de una operación compleja única —y hacia la que parece decantarse el órgano jurisdiccional remitente, habida cuenta de la manera en que está redactada su cuestión—, no queda en entredicho por el hecho de que, en otras circunstancias, estas dos operaciones puedan ser realizadas por sujetos pasivos distintos.

71. En efecto, por una parte, y con carácter general, la posibilidad de que los componentes de una operación compleja única puedan ser suministrados por separado en otras circunstancias es inherente al concepto de operación compleja única.²³

72. Por otra parte, si un cliente opta por dirigirse a dos sujetos pasivos diferentes para el suministro y para la instalación, respectivamente, de los equipos de que se trata en el asunto principal, la transmisión de la propiedad de estos equipos al cliente se habrá producido ya tras la primera operación, por lo que la instalación se realizará sobre equipos pertenecientes, no al sujeto pasivo que los haya vendido, sino al cliente de este último.

²³ Véase la sentencia de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 41 y jurisprudencia que allí se cita.

73. Sin embargo, calificar las dos operaciones como elementos de una operación compleja única no significa, en contra de lo que parece presuponer el órgano jurisdiccional remitente, que dicha operación tenga el carácter de una «prestación de servicios», en este caso de «obras en inmuebles», en vez de constituir una «entrega de bienes», en el sentido de la Sexta Directiva y de la Directiva sobre el IVA.

74. En efecto, para determinar si una operación compleja única debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios», procede identificar sus elementos predominantes.²⁴

75. Según la jurisprudencia, el elemento predominante debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio y teniendo en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia no meramente cuantitativa, sino también cualitativa, de los elementos de la prestación de servicios, comparados con los que integran la entrega de bienes.²⁵ Se trata, por tanto, de una apreciación compleja que debe basarse, en principio, en un análisis caso por caso.²⁶

76. En el marco del reparto de competencias entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde evidentemente al órgano jurisdiccional remitente efectuar tal apreciación.

77. Dicho esto, considero que se pueden extraer algunas conclusiones útiles de la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195).

78. Tras examinar los datos que le había proporcionado el órgano jurisdiccional nacional, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 40 de dicha sentencia, que la operación compleja que tenía por objeto tanto el suministro de un cable de fibra óptica como la instalación de dicho cable constituía una «entrega de bienes», en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, dado que el cable se transmitía al cliente, su precio representaba una parte claramente preponderante del coste total de la operación y los servicios del proveedor se limitaban a la instalación de dicho cable, sin alterar su naturaleza ni adaptarlo a las necesidades específicas del cliente.

79. Es interesante señalar que el Tribunal de Justicia adoptó la calificación de «entrega de bienes» de esa operación compleja, no sólo a pesar del hecho de que la instalación del cable requería el empleo de procedimientos técnicos complejos y exigía la utilización de un equipo especializado y de un saber hacer específico,²⁷ sino también a pesar de la circunstancia de que el cable, como bien mueble, debía ser incorporado al suelo, lo que *a priori* podía hacer pensar que la operación era más bien susceptible de estar comprendida en el concepto de «obras en inmuebles» y de ser calificada, pues, en principio, de «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.²⁸

80. En efecto, el Tribunal de Justicia consideró que, en la medida en que, con arreglo a la Sexta Directiva, la instalación de un bien mueble no hacía que la operación perdiera su calificación de «entrega de bienes», el hecho de que la instalación se caracterizara por la incorporación de dicho bien mueble al suelo no debía entrañar como consecuencia que la operación se calificara necesariamente de «obras en inmuebles» en el sentido del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva²⁹ y por lo tanto, en principio, de «prestación de servicios».

24 Véanse, en particular, las sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 27, y de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 61.

25 Véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), apartado 62 y jurisprudencia que allí se cita.

26 Sentencia de 13 de diciembre de 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799), apartado 29.

27 Sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 29.

28 Las partes en el litigio principal en ese asunto defendían, en efecto, esta tesis, al haber decidido Suecia, al igual que Francia, no optar por la facultad, ofrecida por el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, de considerar «entrega de bienes» la entrega de ciertas «obras en inmuebles».

29 Sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 35.

81. Sobre este último punto, el razonamiento del Tribunal de Justicia se ve corroborado, en mi opinión, por la observación realizada por el Abogado General Léger en el punto 52 de sus conclusiones presentadas en el asunto *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2006:575), según la cual el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva no había retomado la indicación del artículo 5, apartado 2, letra e), de la Directiva 67/228/CEE del Consejo,³⁰ según la cual la incorporación de un bien mueble a un bien inmueble se asimilaba a una «obra en inmueble».

82. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente no ha proporcionado apenas información sobre los equipos de que se trata, ni sobre las modalidades de su instalación, aun cuando, como ha señalado acertadamente la Comisión, en lo referente a los paneles fotovoltaicos existe una variedad bastante grande de situaciones en cuanto al tipo de modelo, al tamaño y al peso y a sus modos de instalación, que van de la incorporación al tejado del edificio a la mera instalación sobre un raíl o un armazón (método denominado de superposición), o incluso a la instalación únicamente en el suelo. Por otra parte, la electricidad generada por estos equipos puede tanto venderse al operador responsable de la red de transporte de electricidad como utilizarse para el suministro del inmueble en el que están instalados, o incluso destinarse a ambos usos. Además, como también ha observado la Comisión, se trata de un ámbito en desarrollo en el que la tecnología evoluciona rápidamente.

83. En respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, Solar Electric Martinique precisó que los paneles fotovoltaicos de que se trata en el asunto principal eran de diferentes pesos, comprendidos entre los 9 kg y los 19 kg según los modelos, y de modesto tamaño. Se instalaban superpuestos al tejado, esto es, sin integrarlos en él y, por lo tanto, sin modificar ni desmontar los elementos que componían dicho tejado. Este método de instalación no requiere ningún conocimiento técnico ni saber hacer específicos y resulta poco costoso. Los paneles pueden así ser instalados y, en su caso, desmontados de forma sencilla y rápida.

84. Habida cuenta de los datos en que se basó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 40, para considerar que el suministro de cables de fibra óptica constituía la operación preponderante, lo que entrañaba como consecuencia que la operación compleja examinada en dicho asunto debía calificarse de «entrega de bienes», me parece que las características invocadas por Solar Electric Martinique, una vez verificadas por el órgano jurisdiccional remitente, deberían llevar a la misma conclusión. En efecto, la instalación de los paneles fotovoltaicos en superposición no parece constituir en absoluto una parte claramente preponderante del coste total de la operación única compleja, y los servicios del proveedor parecen limitarse a la colocación de dichos paneles, sin alterar su naturaleza ni adaptarlos a las necesidades específicas de los clientes. Además, la instalación de los paneles fotovoltaicos resulta relativamente rápida y técnicamente sencilla, contrariamente a la instalación del cable de fibra óptica de que se trataba en el asunto que dio lugar a la sentencia de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195), lo que me parece que justifica, con mayor motivo aún, que se considere que la venta de estos bienes constituye el elemento preponderante de la operación única compleja.

85. No me parece que se imponga una apreciación diferente respecto de la venta y la instalación de calentadores de agua solares.

86. Si el órgano jurisdiccional remitente confirma la hipótesis contemplada en el punto 67 de las presentes conclusiones y si constata igualmente que las operaciones realizadas por Solar Electric Martinique presentan las características descritas en el punto 84 de las presentes conclusiones, entonces el régimen fiscal de la entrega de bienes debería aplicarse a la totalidad de la operación única compleja. Por consiguiente, esta operación debería estar exenta del IVA, en aplicación del régimen especial aplicable a los departamentos de ultramar con arreglo al artículo 295 del CGI.

³⁰ Directiva de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

87. Debo añadir que, en contra de lo que el Gobierno francés ha sostenido ante el Tribunal de Justicia, el uso al que se destinen la electricidad y el agua caliente generados por equipos como los vendidos e instalados por Solar Electric Martinique no me parece directamente pertinente a efectos de calificar la operación única compleja de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» a efectos del IVA. En efecto, como han ilustrado los debates ante el Tribunal de Justicia, adoptar tal criterio, en particular en lo referente a los paneles fotovoltaicos, provocaría una importante inseguridad jurídica, tanto para los operadores económicos como para sus clientes, en particular cuando el uso al que se destine la electricidad producida sea mixto o se vea modificado durante la vigencia del contrato. A mi entender, lo que podría modificar el análisis del criterio de la preponderancia es más la importancia cualitativa de la instalación, comparada con la venta de los equipos, en la apreciación global de la operación única compleja, y en particular la importancia del coste de la primera, que incluye el modo de instalación escogido y la adaptación de estos equipos a las necesidades particulares de los clientes, en comparación con el coste de la segunda.³¹

88. A la vista de las consideraciones expuestas, resulta evidente que no es preciso interpretar la expresión «obras en inmuebles», en el sentido del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y del artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA.

89. Esta constatación justifica aún más si cabe la propuesta que he formulado con carácter principal, según la cual no procede responder a la cuestión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado).

90. Si, a pesar de todo, el Tribunal de Justicia considerase que procede interpretar la expresión «obras en inmuebles», en el sentido del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y del artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, a mi juicio sería preciso recordar en primer lugar que, como esta expresión no está definida en dichos artículos, la determinación de su significado y de su alcance debe realizarse tomando en consideración el contexto general en el que se utiliza y de acuerdo con su sentido habitual en el lenguaje corriente.³²

91. En el lenguaje corriente, esta expresión agrupa la totalidad de las obras que tienen por objeto un bien inmueble, como las obras de construcción, de demolición, de transformación, de renovación o rehabilitación de un inmueble.

92. En mi opinión, la cuestión de si la incorporación de un bien mueble a un inmueble debe incluirse en el concepto de «obras en inmuebles» debe tener en cuenta el hecho de que el Consejo, tanto al adoptar la Sexta Directiva como, más adelante, al adoptar la Directiva sobre el IVA, no recogió la propuesta inicial de la Comisión, presentada el 29 de junio de 1973,³³ según la cual la incorporación de un bien mueble a un inmueble, incluyendo, en particular, todas las obras de instalación, debía calificarse de «obras en inmuebles».

31 Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649), apartados 28 a 30, en cuanto al carácter predominante de las adaptaciones de un software estándar, que entraña la calificación como «prestación de servicios», en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, de una operación compleja.

32 Véase a este respecto y por analogía con el concepto de «obras de construcción», la sentencia de 13 de diciembre de 2012, *BLV Wohn- und Gewerbebau* (C-395/11, EU:C:2012:799), apartados 23 y 25.

33 Propuesta de la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1973, C 80, p. 1).

93. Es cierto que, en desarrollo de la Directiva sobre el IVA, el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios,³⁴ dispone la introducción en el texto de este último Reglamento de un artículo 13 *ter*, según el cual, a efectos de la aplicación de la Directiva sobre el IVA, por «bienes inmuebles» se entenderá «cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores».

94. No obstante, aun suponiendo que esta definición signifique que la expresión «obras en inmuebles», en el sentido del artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, incluye a partir de ahora la instalación del elemento al que se refiere el artículo 13 *ter* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,³⁵ en su versión modificada, es preciso señalar que este último artículo no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2017, según el artículo 3 del Reglamento n.º 1042/2013. Por consiguiente, este texto legal, además de no aplicarse a los departamentos de ultramar, era en todo caso inaplicable en el momento en que se produjeron los hechos examinados en el litigio principal.

95. De ello deduzco que, en el momento en que se produjeron los hechos examinados en el litigio principal, ningún indicio derivado del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva ni del artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA daba a entender que toda incorporación a un inmueble de un bien mueble, como los paneles fotovoltaicos o los calentadores de agua solares de que se trata en el asunto principal, constituyera una «obra en inmuebles».

V. Conclusión

96. A la vista de las consideraciones expuestas con carácter principal en las presentes conclusiones, propongo al Tribunal de Justicia que declare que no es competente para responder a la petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia).

³⁴ DO 2013, L 284, p. 1.

³⁵ DO 2011, L 77, p. 1.