



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOLZI
apresentadas em 29 de junho de 2017¹

Processo C-303/16

Solar Electric Martinique SARL
contra
Ministre des Finances et des Comptes publics

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França)]

«Reenvio prejudicial — Competência do Tribunal de Justiça — Disposições do direito da União tornadas aplicáveis de maneira direta e incondicional por força do direito nacional — IVA — Departamentos ultramarinos — Obras em imóveis — Conceito — Operações de venda e de instalação em imóveis — Painéis fotovoltaicos — Aquecedores de água solares — Qualificação de “operação única”»

I. Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial, apresentado pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), diz respeito à interpretação do artigo 5.º, n.º 5, e do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme², conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995³ (a seguir «Sexta Diretiva»), bem como do artigo 14.º, n.º 3, e do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado⁴ (a seguir «Diretiva IVA»), que substituiu, a partir de 1 de janeiro de 2007, a Sexta Diretiva.

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Solar Electric Martinique SARL ao ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro das Finanças e das Contas Públicas, França), respeitante às liquidações adicionais de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) às quais esta empresa foi sujeita relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2005 e 31 de dezembro de 2007.

3. Do ponto de vista do mérito, o presente processo diz respeito, em substância, à questão de saber se a entrega e a instalação de painéis fotovoltaicos e aquecedores de água solares sobre a cobertura de um edifício ou com vista a fornecer eletricidade ou água quente ao mesmo têm a natureza de uma operação complexa única ou de várias operações dissociáveis para efeitos de IVA. Esta questão tem

¹ Língua original: francês.

² JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

³ JO 1995, L 102, p. 18.

⁴ JO 2006, L 347, p. 1

origem no diferente regime de IVA, por um lado, da entrega, e, por outro, da instalação dos equipamentos em causa. Enquanto a instalação de painéis fotovoltaicos e aquecedores de água solares nos departamentos ultramarinos franceses beneficia de um regime especial de isenção, a instalação desses equipamentos poderia ser abrangida, de acordo com o direito francês, pela expressão «trabalhos imobiliários», referida no artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e retomada no artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, trabalhos esses que são considerados prestações de serviços e sujeitos a uma taxa de IVA de 8,5%.

4. Contudo, a resolução desta problemática implica que seja decidida previamente a questão da competência do Tribunal de Justiça para responder ao pedido apresentado pelo órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, o litígio no processo principal tem lugar na Martinica, ou seja, num dos departamentos ultramarinos da República Francesa, departamentos que, por força do artigo 3.º, n.º 3, da Sexta Diretiva e do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, são explicitamente excluídos do âmbito de aplicação respetivo das referidas diretivas.

5. Ora, pelas razões que serão explicadas posteriormente, considero que o Tribunal de Justiça deve declarar-se incompetente para responder à questão submetida pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

6. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território de um Estado-Membro, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

7. O artigo 3.º da Sexta Diretiva, intitulado «Aplicação territorial», prevê, no seu n.º 3, que os departamentos ultramarinos da República Francesa ficam excluídos do território deste Estado-Membro e ficam, portanto, excluídos do âmbito de aplicação desta diretiva.

8. O artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva define a entrega de um bem como sendo a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

9. O artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva prevê que os Estados-Membros podem considerar entrega, na aceção do n.º 1, a entrega de determinados trabalhos imobiliários.

10. Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, entende-se por prestação de serviços qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na aceção do artigo 5.º

11. O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA dispõe que, em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

12. Em conformidade com o artigo 6.º, n.º 1, alínea c), a Diretiva IVA não é aplicável aos departamentos ultramarinos franceses.

13. O artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA está redigido da mesma forma que o artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva. Em conformidade com o artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA, entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

B. Direito francês

14. De acordo com o artigo 256.º, ponto IV, n.º 1, do code général des impôts, na redação aplicável às liquidações em causa no processo principal (Código Geral dos Impostos, a seguir «CGI»), «as obras em imóveis [...] são consideradas prestações de serviços» sujeitas a IVA.

15. Nos termos do artigo 266.º, n.º 1, alínea f), do mesmo código, a matéria coletável é constituída, no caso das obras em imóveis, pelo montante dos contratos, memorandos ou faturas.

16. O artigo 268.º-A do CGI prevê que, quando alguém efetua simultaneamente operações que se reportam a várias categorias previstas nos artigos do presente capítulo, o seu volume de negócios é determinado por aplicação a cada um dos grupos de operações das regras fixadas por esses artigos.

17. O artigo 295.º do CGI estabelece:

«1. Estão isentas de [IVA]:

[...]

5. ° Nos departamentos de Guadalupe, da Martinica e da Reunião:

- a) As importações de [...] produtos cuja lista é fixada por portarias conjuntas do Ministro da Economia e das Finanças e do Ministro [...] encarregado dos Departamentos Ultramarinos;
- b) As vendas [...] dos produtos de fabrico local análogos àqueles cuja importação para os departamentos acima referidos está isenta nos termos das disposições anteriores; [...]

18. O artigo 50.º-L, ponto I, do anexo IV do CGI menciona, entre os produtos cuja importação para os departamentos de Guadalupe, da Martinica e da Reunião pode ter lugar com isenção de IVA, os «dispositivos fotossensíveis semicondutores, incluindo as células fotovoltaicas, mesmo montadas em módulos ou compostas por painéis».

III. Litígio no processo principal, questão prejudicial e tramitação no Tribunal de Justiça

19. A Solar Electric Martinique tem, designadamente, como atividade a venda e a instalação de equipamentos ligados à energia solar no departamento da Martinica. Entre 1 de janeiro de 2005 e 31 de dezembro de 2007, esta sociedade submeteu a IVA, à taxa de 8,5%, as operações de instalação de painéis fotovoltaicos e aquecedores de água solares no telhado de imóveis de habitação pelo montante do custo das prestações de instalação. Com efeito, a mesma considerou que a entrega desses equipamentos beneficiava da isenção prevista no artigo 295.º do CGI e no artigo 50.º-L, ponto I, do anexo IV desse código.

20. Na sequência de uma verificação, a administração fiscal considerou que as operações de instalação de painéis fotovoltaicos e aquecedores de água solares tinham caráter de obras em imóveis e deviam, por conseguinte, incluir o custo da entrega desses equipamentos. Esta administração retificou, portanto, a matéria coletável destas operações com base no artigo 266.º do CGI.

21. Em 21 de setembro de 2010, a Solar Electric Martinique interpôs, no tribunal administratif de Fort-de-France (Tribunal Administrativo de Fort-de-France, França), um recurso em que pedia a exoneração das liquidações adicionais de IVA emitidas pela administração fiscal.

22. Tendo sido negado provimento tanto a esse recurso, como ao recurso de apelação que se seguiu, a Solar Electric Martinique interpôs recurso de cassação para o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional). Esta sociedade alegou, designadamente, que os juízes que conheceram do mérito cometeram um erro de direito ao considerar que as obras de instalação de painéis fotovoltaicos e de aquecedores de água solares que realizou constituíam uma operação única com carácter de obras em imóveis, quando os referidos equipamentos podem ser colocados sem causar danos graves ao imóvel em questão, e não acompanham normalmente a edificação de imóveis.

23. O órgão jurisdicional de reenvio afirma que as operações de venda e de instalação de equipamentos mencionadas no artigo 295.º do CGI e no artigo 50.º-L, ponto I, do anexo IV deste código apenas são tributadas em sede de IVA pelo montante do custo das operações de instalação, com exclusão do custo de aquisição dos equipamentos, exceto se se considerar que essas operações de instalação têm o carácter de obras em imóveis, caso em que essas operações são sujeitas a IVA pelo montante total do preço faturado ao cliente.

24. Este órgão jurisdicional precisa que, embora o artigo 295.º do CGI só se aplique nos departamentos ultramarinos, isto é, fora do âmbito de aplicação territorial da Sexta Diretiva, o disposto no artigo 256.º desse código relativamente às obras em imóveis aplica-se também em França metropolitana e assegura a transposição para o direito francês do artigo 5.º, n.º 5, e do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, cujas disposições foram retomadas no artigo 14.º, n.º 3 e no artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

25. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, há que procurar uma aplicação uniforme das disposições destas diretivas no interior da União Europeia. Por conseguinte, embora o litígio que lhe foi submetido diga respeito a operações realizadas fora do âmbito de aplicação territorial destas diretivas, coloca-se a questão de saber se a venda e a instalação de painéis fotovoltaicos e de aquecedores de água solares em imóveis ou com vista a fornecer eletricidade ou água quente a imóveis constituem uma operação única com carácter de obras em imóveis, na aceção das referidas diretivas.

26. Nestas condições, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[A] venda e a instalação de painéis fotovoltaicos e de aquecedores de água solares em imóveis ou com vista a fornecer eletricidade ou água quente a imóveis constituem uma operação única com carácter de obras em imóveis na aceção do artigo 5.º, n.º 5, e do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva [...], atuais artigo 14.º, n.º 3, e artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva [IVA]?»

27. Esta questão foi objeto de observações escritas por parte do Governo francês e da Comissão Europeia. Durante a audiência de 9 de fevereiro de 2017, foram ouvidas as alegações destas partes interessadas e da Solar Electric Martinique.

IV. Análise

28. Como passo a desenvolver nas presentes conclusões, considero, a título principal, que o Tribunal de Justiça é incompetente para responder à questão que lhe foi apresentada para apreciação. Por conseguinte, é apenas a título subsidiário, no caso de o Tribunal de Justiça não subscrever esta proposta, que analisarei, quanto ao mérito, a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

A. A título principal, quanto à incompetência do Tribunal de Justiça para responder à questão apresentada para apreciação

29. Tal como o órgão jurisdicional de reenvio reconhece e como salientei nas minhas observações introdutórias, os factos na origem do presente processo têm lugar exclusivamente na Martinica, ou seja, num dos departamentos ultramarinos da República Francesa, departamentos esses que são expressamente excluídos do âmbito de aplicação territorial da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA. Por conseguinte, o litígio no processo principal situa-se fora do âmbito de aplicação das disposições pertinentes do direito da União.

30. É verdade que, frequentemente, o Tribunal de Justiça se declarou competente para decidir pedidos de decisão prejudicial relativos a disposições do direito da União em situações nas quais os factos no processo principal saíam do âmbito de aplicação deste, mas nas quais as referidas disposições desse direito passaram a ser aplicáveis por força do direito nacional, em virtude de uma remissão operada por este último para o conteúdo daquelas⁵.

31. Neste contexto, o Tribunal de Justiça precisou, na sua jurisprudência recente, que uma interpretação, por este Tribunal, das disposições do direito da União, em situações não abrangidas pelo âmbito de aplicação deste, se justifica quando o direito nacional as tiver tornado aplicáveis a tais situações de maneira *direta e incondicional*, a fim de assegurar um tratamento idêntico a estas situações e às que são abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito da União⁶.

32. Para determinar se é competente para responder à questão que lhe foi submetida, o Tribunal de Justiça é portanto obrigado a verificar se existem indicações suficientemente precisas que lhe permitam constatar que o direito nacional operou essa remissão direta e incondicional para o direito da União⁷.

33. É certo que a atual jurisprudência do Tribunal de Justiça se revela particularmente inconstante quanto à origem das indicações suficientemente precisas que lhe devem ser fornecidas. Com efeito, o Tribunal de Justiça tanto se mostra intransigente, exigindo *exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio* essas indicações, sob pena de declarar não há que responder à questão que lhe foi apresentada para apreciação⁸, como mais conciliador, admitindo, para se declarar competente apesar das lacunas do pedido de decisão prejudicial, as explicações fornecidas pelas partes interessadas, em especial as dos governos intervenientes, no âmbito do processo no Tribunal de Justiça, quando são fornecidas unicamente na audiência perante este último⁹.

5 V., neste sentido, acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, n.º 17), de 18 de outubro de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, n.º 45), e despachos de 3 de setembro de 2015, Orrego Arias (C-456/14, não publicado, EU:C:2015:550, n.º 21), e de 12 de maio de 2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343, n.º 26).

6 V., designadamente, acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, n.º 17), de 18 de outubro de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, n.º 47), de 18 de dezembro de 2014, Generali-Providencia Biztosító (C-470/13, EU:C:2014:2469, n.º 23), e de 5 de abril de 2017, Borta (C-298/15, EU:C:2017:266, n.º 34). Embora o critério, estabelecido pelo Tribunal de Justiça nos seus acórdãos, da remissão «direta e incondicional» para o direito da União operada pelo direito nacional se baseie em alguns acórdãos anteriores a esta jurisprudência, dos quais o primeiro parece ser o acórdão de 28 de março de 1995, Kleinwort Benson (C-346/93, EU:C:1995:85, n.º 16), a jurisprudência anterior ao acórdão de 21 de dezembro de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868), fazia referência sobretudo ao critério genérico da existência (ou da falta) de uma remissão para o direito comunitário ou para o direito da União operada pelo direito nacional [v., designadamente, acórdão de 11 de janeiro de 2001, Kofisa Italia (C-1/99, EU:C:2001:10, n.º 28), e, em matéria de IVA, despacho de 16 de abril de 2008, Club Náutico de Gran Canaria (C-186/07, não publicado, EU:C:2008:227, n.ºs 19 e 20) no qual o Tribunal de Justiça se declarou manifestamente incompetente para interpretar as disposições da Sexta Diretiva no contexto de uma situação que não estava abrangida pelo âmbito de aplicação territorial e material da referida diretiva.

7 V., neste sentido, acórdão de 18 de outubro de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, n.º 48), e despacho de 12 de maio de 2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343, n.º 27). Gostaria de precisar que não se trata de uma questão de admissibilidade, mas sim de competência, tal como afirmou o Tribunal de Justiça no acórdão de 16 de junho de 2015, Gauweiler e o. (C-62/14, EU:C:2015:400, n.º 12).

8 V., designadamente, acórdão de 18 de dezembro de 2014, Generali-Providencia Biztosító (C-470/13, EU:C:2014:2469, n.ºs 24 a 26), despachos de 12 de maio de 2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343, n.ºs 28 a 31) e de 28 de junho de 2016, Italsempione - Spedizioni Internazionali (C-450/15, não publicado, EU:C:2016:508, n.ºs 22 a 24).

9 V. acórdão de 14 de janeiro de 2016, Ostas celtnieks (C-234/14, EU:C:2016:6, n.ºs 17 a 21).

34. Não é menos verdade que o Tribunal de Justiça exige estar na posse de elementos suficientemente precisos que comprovem que o direito nacional operou a remissão direta e incondicional para as disposições ou para os princípios do direito da União cuja interpretação é solicitada¹⁰, particularmente no caso de situações que são explicitamente excluídas do âmbito de aplicação do direito da União pelo legislador da União¹¹.

35. No presente processo, apesar da constatação segundo a qual as operações em causa no processo principal se situam fora do âmbito de aplicação da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA e que o artigo 295.º do CGI só se aplica aos departamentos ultramarinos, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o artigo 256.º do CGI, relativo às «obras em imóveis», assegura a transposição para o direito nacional das disposições pertinentes das referidas diretivas e que, uma vez que esse artigo se aplica também ao território metropolitano de França, há que buscar uma aplicação uniforme das disposições destas diretivas no interior da União Europeia.

36. Estas explicações não me convencem.

37. Antes de mais, sublinho que o pedido de decisão prejudicial foi apresentado precisamente porque existem, no que diz respeito aos departamentos ultramarinos aos quais a Sexta Diretiva e a Diretiva IVA não se aplicam, disposições especiais, a saber o artigo 295.º do CGI bem como o artigo 50.º-L, ponto I, do anexo IV deste código, que preveem a isenção da entrega de painéis fotovoltaicos e de aquecedores de água solares.

38. É no contexto desta isenção que, para o órgão jurisdicional de reenvio, é importante determinar se as duas operações que constituem a entrega, por um lado, e a instalação de painéis fotovoltaicos bem como de aquecedores de água solares, por outro, devem ser consideradas distintas e independentes, caso em que o IVA deveria ser pago unicamente em relação à operação de instalação, estando a entrega isenta. Em contrapartida, caso estas duas operações devam ser consideradas como constituindo uma operação única que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, só pode ser qualificada como tal se a operação de instalação dos equipamentos em causa for qualificada de «obras em imóveis», a tributação incidirá igualmente sobre a entrega dos referidos equipamentos.

39. Ora, é evidente que o artigo 295.º do CGI não efetua qualquer remissão direta e incondicional para as disposições da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA. De facto, este artigo concede um regime específico de isenção às entregas de bens que se realizem nos departamentos ultramarinos excluídos do âmbito de aplicação das referidas diretivas, regime esse que não está previsto nessas diretivas.

40. Seguidamente, no que respeita à problemática relacionada com o conceito de «obras em imóveis», deve recordar-se que o artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, atual artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, faculta aos Estados-Membros a possibilidade de considerar uma entrega de bens a entrega de determinadas obras em imóveis.

41. Ora, tal como a Comissão referiu nas suas observações, resulta do artigo 256.º, ponto IV, n.º 1, do CGI que as obras em imóveis são consideradas não entregas de bens mas prestações de serviços, o que significa que a República Francesa não utilizou a possibilidade que lhe era oferecida pelo artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, e posteriormente pelo artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, como o Governo francês confirmou, em resposta às questões colocadas pelo Tribunal de Justiça. Nestas condições, não pode indubitavelmente ser considerado que artigo 256.º, ponto IV, n.º 1, do CGI constitui uma remissão direta e incondicional para as disposições acima referidas dessas diretivas.

¹⁰ V., a este respeito, designadamente, acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, n.ºs 25 a 29); de 7 de novembro de 2013, Romeo (C-313/12, EU:C:2013:718, n.ºs 34 a 36); e despacho de 9 de setembro de 2014, Parva Investitsionna Banka e o. (C-488/13, EU:C:2014:2191, n.ºs 34 e 35).

¹¹ V. acórdão de 18 de outubro de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, n.ºs 48 a 52) e despacho de 9 de setembro de 2014, Parva Investitsionna Banka e o. (C-488/13, EU:C:2014:2191, n.ºs 34 e 35).

42. É certo que, não tendo a França utilizado a possibilidade oferecida pelo artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e pelo artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, as obras em imóveis a que se refere o artigo 256.º, ponto IV, n.º 1, do CGI são abrangidas, *a contrario* e implicitamente, pelo artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e pelo artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que precisam ambos, sem referência ao conceito de «obras em imóveis», que se entende por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens¹².

43. Contudo, este raciocínio *a contrario* e implícito não é equivalente, de modo algum, a uma remissão direta e incondicional, feita pelo artigo 256.º, ponto IV, n.º 1, do CGI, para as referidas disposições dessas diretivas. Pelo contrário, o artigo 256.º, ponto IV, n.º 1, do CGI é, na minha opinião, a manifestação da recusa da França de exercer a opção concedida pelo artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e pelo artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, tanto dentro do âmbito de aplicação territorial destas diretivas como fora desse âmbito de aplicação.

44. Como a Comissão corretamente observou, se a França tivesse exercido a opção prevista pelo artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva (e no artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA) qualificando as obras em imóveis como entregas de bens, a questão prejudicial não seria submetida, uma vez que, por força do regime específico aplicável aos departamentos ultramarinos com base no artigo 295.º do CGI, a instalação de painéis fotovoltaicos e aquecedores de água solares, qualificada de obras em imóveis pelo órgão jurisdicional de reenvio, teria sido isenta, enquanto tal, como é o caso da entrega e da importação desses equipamentos nos referidos departamentos.

45. Em última análise, a questão prejudicial submetida é o resultado combinado, por um lado, da recusa, por parte da França, de exercer a opção prevista pelo artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva (e pelo artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA) e, por outro, da aplicação de uma isenção em benefício dos departamentos ultramarinos franceses, que apenas pode ser prevista pelo direito francês devido ao facto de esses departamentos serem, eles próprios, expressamente excluídos do âmbito de aplicação das referidas diretivas¹³.

46. Daqui decorre que Tribunal de Justiça não dispõe, obviamente, de elementos que lhe permitam constatar que o direito francês opera uma remissão direta e incondicional para as disposições da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA, cuja interpretação é solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

47. Esta conclusão não é infirmada pelo argumento, exposto pelo órgão jurisdicional de reenvio, de que haveria interesse em dar uma interpretação uniforme da expressão «obras em imóveis» referida no artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e no artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA.

48. Com efeito, mesmo admitindo que a interpretação desta expressão seja realmente essencial para decidir o litígio no processo principal¹⁴, tal como o Tribunal de Justiça precisou no acórdão de 18 de outubro de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, n.º 55), se o legislador da União menciona inequivocamente que o ato que adotou não se aplica a um domínio preciso, renuncia, no mínimo até à adoção de novas regras eventuais da União, ao objetivo de uma interpretação e uma aplicação uniformes das regras de direito nesse domínio excluído.

12 Tal como já referi nas minhas conclusões no processo BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:564, n.ºs 62 a 64 e 69), no sistema da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA, as «obras em imóveis» são prestações de serviços.

13 Como refere de forma ilustrativa um autor, pelo facto de os departamentos ultramarinos como a Martinica estarem situados fora do âmbito de aplicação da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA, o legislador francês tem, nessas condições, «toda a latitude, nessas latitudes, para aplicar regimes derogatórios»: v. 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 Do que duvido: v., a este respeito, n.ºs 70 a 88 das presentes conclusões.

49. Em meu entender, aquilo que era válido no processo que deu origem ao acórdão de 18 de outubro de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, n.º 55), que dizia respeito a um caso de exclusão explícita do âmbito de aplicação *ratione materiae* de uma diretiva, também o é quando a situação diz respeito a um caso de exclusão explícita *ratione loci* do âmbito de aplicação da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA.

50. Embora possa ser considerada relativamente restritiva, à luz do espírito de cooperação que preside ao processo previsto no artigo 267.º TFUE, esta jurisprudência assenta, essencialmente, no respeito da repartição de competências entre o legislador e os órgãos jurisdicionais da União. Assim, a circunstância de o IVA se aplicar aos departamentos ultramarinos franceses não significa, de modo algum, que o Tribunal de Justiça tenha competência, pela simples vontade, por mais sincera seja, de um órgão jurisdicional nacional, para interpretar os conceitos do direito da União constantes da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA, numa situação em que o legislador da União excluiu explicitamente esses departamentos do âmbito de aplicação das referidas diretivas e em que, além disso, nenhum elemento permite que o Tribunal de Justiça se assegure de que o direito francês opera uma remissão direta e incondicional para as disposições desses atos legislativos, cuja interpretação é solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio. Se o Tribunal de Justiça devesse responder a qualquer questão prejudicial relativa ao IVA, sob o pretexto exclusivo de que este imposto se aplica nos departamentos ultramarinos franceses, contrariaria a escolha explícita do legislador da União de excluir esses departamentos do âmbito de aplicação do sistema comum do IVA estabelecido pela Sexta Diretiva e pela Diretiva IVA.

51. O facto de o pedido de decisão prejudicial ser proveniente de um órgão jurisdicional de última instância também não altera esta análise. Com efeito, o Tribunal de Justiça já recusou responder às questões submetidas por órgãos jurisdicionais cujas decisões não eram suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, em aplicação da jurisprudência iniciada pelos acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868), e de 18 de outubro de 2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638)¹⁵.

52. Nestas condições, proponho que o Tribunal de Justiça se declare incompetente para responder à questão prejudicial apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

53. Por conseguinte, como já referi, analisarei a questão submetida apenas a título subsidiário.

B. A título subsidiário, quanto à existência de uma operação única (com carácter de «obras em imóveis») ou de várias operações dissociáveis

54. Como já salientei, em substância, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se as operações de fornecimento de painéis fotovoltaicos e aquecedores de água solares, por um lado, e de instalação destes equipamentos sobre a cobertura de um edifício ou com vista a fornecer eletricidade ou água quente ao mesmo, por outro, constituem uma operação complexa única, composta por vários elementos, ou se devem ser consideradas totalmente dissociáveis.

55. Resulta dos autos que, de acordo com a jurisprudência do Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional)¹⁶, o carácter único das operações só pode ser aceite se a instalação dos equipamentos em causa for qualificada de obras em imóveis, ou seja, se concorrer diretamente para a construção de um edifício.

¹⁵ V., relativamente a um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Consiglio di Stato (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, Itália), despacho de 28 de junho de 2016, Italsempione — Spedizioni Internazionali (C-450/15, não publicado, EU:C:2016:508, n.ºs 20 a 24), e a uma questão submetida pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), despacho de 7 de julho de 2016, Sá Machado & Filhos (C-214/15, não publicado, EU:C:2016:548, n.ºs 31 a 34).

¹⁶ V., designadamente, acórdãos do Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional), de 17 de dezembro de 1976, SA Guilloud, n.º 94852, de 13 de junho de 1980, Sté Tecres, n.º 14824, e de 27 de julho de 2001, Sté Cofindus, n.º 216193.

56. No que se refere ao carácter único ou distinto das operações em questão, deve recordar-se que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça aplicável tanto na vigência da Sexta Diretiva como na da Diretiva IVA, para efeitos de IVA, cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente¹⁷.

57. Esta regra de princípio tem duas exceções.

58. Em primeiro lugar, existe uma operação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial¹⁸.

59. Em segundo lugar, deve ser igualmente constatada a existência de uma operação única quando uma prestação constitui uma prestação principal, enquanto a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham da sorte fiscal da primeira prestação. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador¹⁹.

60. Decorre, também, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para determinar se as prestações fornecidas constituem uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa²⁰, tendo presente que, no âmbito da cooperação instituída por força do artigo 267.º TFUE, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se o sujeito passivo fornece uma ou várias prestações num caso específico e fazer todas as apreciações definitivas a esse respeito, facultando-lhes o Tribunal de Justiça os elementos de interpretação do direito da União úteis para a decisão do processo que lhes foi submetido²¹.

61. No presente processo, apesar da escassez das informações facultadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, é ponto assente que os contratos celebrados pela Solar Electric Martinique com os seus clientes dizem respeito simultaneamente à entrega de bens corpóreos e à instalação desses bens, com vista à sua utilização para produção de eletricidade ou fornecimento de água quente tanto para o imóvel em que esses equipamentos estão instalados como para revenda²².

62. Esta constatação levou o Governo francês, na sequência do acórdão de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), a qualificar as duas operações de prestação complexa única. Com efeito, segundo este governo, tal como no processo que deu origem a esse acórdão Aktiebolaget NN, a instalação dos equipamentos entregues revela-se necessária para a realização do objeto dos contratos celebrados pela Solar Electric Martinique, não permitindo a entrega dos painéis fotovoltaicos e dos aquecedores de água solares, por si só, a sua realização.

17 V., neste sentido, designadamente, relativamente ao artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, acórdãos de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 22); de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, n.º 21); e de 10 de março de 2011, Bog e o. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 53); e a propósito do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, acórdãos de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), e de 8 de dezembro de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, n.º 26).

18 V., designadamente, acórdãos de 10 de março de 2011, Bog e o. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 53); de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 31); e de 8 de dezembro de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, n.º 27).

19 V., designadamente, neste sentido, acórdãos de 10 de março de 2011, Bog e o. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 54); de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 31); e de 8 de dezembro de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, n.º 28).

20 V. acórdãos de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 32); de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 32); e de 8 de dezembro de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, n.º 28).

21 V., neste sentido, acórdãos de 10 de março de 2011, Bog e o. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 55); de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 33); e de 8 de dezembro de 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, n.º 30).

22 Esclareço, para quaisquer efeitos úteis, que embora os clientes da Solar Electric Martinique adquiram a propriedade dos equipamentos disponibilizados, não são necessariamente proprietários dos imóveis nos quais esses equipamentos são instalados.

63. A interpretação que o Governo francês faz do acórdão Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195) afigura-se-me um pouco simplista.

64. Recordo que, neste processo, o Tribunal de Justiça era, nomeadamente, interrogado sobre a questão de saber se o fornecimento e a colocação de um cabo submarino de fibra ótica deviam ser considerados uma operação única para efeitos do IVA, o que, aliás, o órgão jurisdicional nacional e todas as partes que apresentaram observações sustentavam. O Tribunal de Justiça subscreveu a tese defendida por este órgão jurisdicional e por estas partes, precisando, nos n.ºs 24 e 25 do seu acórdão, que o contrato em questão tinha por objeto a cessão, após concluída a instalação e a realização de ensaios de funcionamento, de um cabo colocado e em condições de funcionar, o que permitia concluir que todos os elementos que compunham a operação em causa no processo principal se revelavam necessários para a sua realização e estreitamente ligados. Esta precisão, reiterada no n.º 33 do acórdão e, quanto a mim, decisiva, relativa ao momento em que tem lugar a transferência de propriedade do cabo, ou seja, consoante esta transferência se realize antes ou depois da colocação desse cabo e dos ensaios de funcionamento, reflete indubitavelmente as conclusões do advogado-geral P. Léger no processo Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2006:575). Com efeito, o advogado-geral P. Léger sublinhava, no n.º 45 das suas conclusões, que, tendo em conta que a transferência do poder de dispor do cabo só deve ocorrer no termo da instalação e dos ensaios de funcionamento, não seria conforme à realidade económica desta operação considerar que o dono da obra adquiriu, por um lado, o cabo submarino de fibras óticas e depois, por outro, as prestações de serviços inerentes à sua instalação.

65. Contrariamente ao que o Governo francês sustenta, não se pode, pois, deduzir do acórdão de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), que a entrega de um bem corpóreo e a sua instalação subsequente pelo mesmo sujeito passivo constituem uma operação complexa única para efeitos do IVA *pelo simples facto de a instalação ser necessária* para assegurar o funcionamento do referido bem corpóreo. Embora a operação de instalação seja sempre necessária, o Tribunal de Justiça concluiu que existia uma operação complexa única somente devido ao facto de a entrega do cabo, ou seja, a transferência de propriedade desse bem, ter ocorrido apenas após a operação de instalação.

66. Consequentemente, antes de poder qualificar a entrega e a instalação dos painéis fotovoltaicos e dos aquecedores de água solares como constituindo elementos de uma operação complexa única para efeitos de IVA, o órgão jurisdicional de reenvio deveria, na minha opinião, verificar em primeiro lugar a partir de que momento se realiza a transferência de propriedade a favor dos clientes da sociedade Solar Electric Martinique, a saber, antes ou depois da instalação e da entrada em funcionamento desses equipamentos.

67. Se a transferência de propriedade dos painéis fotovoltaicos e dos aquecedores de água solares se realizar depois da instalação e da entrada em funcionamento destes, penso que, tal como na situação que deu origem ao acórdão Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), poderia ser constatada a existência de uma operação complexa única.

68. No caso inverso, as operações deveriam, em meu entender, ser consideradas independentes uma da outra, devendo então cada operação ficar sujeita às regras que lhe são próprias: a entrega dos painéis fotovoltaicos e dos aquecedores de água solares deveria estar isenta, enquanto a instalação desses equipamentos ficaria sujeita à cobrança do IVA.

69. Na medida em que não resulta da decisão de reenvio que tenha sido levado a cabo esse exame, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar qual destas duas hipóteses é pertinente no processo principal.

70. A hipótese prevista no n.º 67 das presentes conclusões, segundo a qual as duas operações poderiam ser consideradas como elementos de uma operação complexa única e que parece ser privilegiada pelo órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta o texto da sua questão, não é posta em causa pelo facto de, noutras circunstâncias, estas duas operações serem suscetíveis de ser realizadas por sujeitos passivos distintos.

71. Com efeito, por um lado, e de um modo geral, a possibilidade de os elementos de uma prestação complexa única serem, noutras circunstâncias, fornecidos isoladamente é inerente ao conceito de operação complexa única²³.

72. Por outro lado, se um cliente optar por se dirigir a dois sujeitos passivos diferentes, respetivamente, para o fornecimento e para a instalação dos equipamentos em causa no processo principal, a transferência de propriedade desses equipamentos a favor do cliente já terá sido efetuada na sequência da primeira operação, sendo a instalação, por conseguinte, feita em equipamentos pertencentes não ao sujeito passivo que os entregou mas ao cliente deste último.

73. Não é menos verdade que qualificar as duas operações como elementos de uma operação complexa única não significa, contrariamente ao que parece pressupor o órgão jurisdicional de reenvio, que esta operação tem a natureza de uma «prestação de serviços», no caso vertente, de «obras em imóveis», mais do que de uma «entrega de bens», na aceção da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA.

74. De facto, para determinar se uma prestação complexa única deve ser qualificada de «entrega de bens» ou de «prestação de serviços», há que identificar os seus elementos predominantes²⁴.

75. De acordo com a jurisprudência, o elemento predominante deve ser determinado com base no ponto de vista do consumidor médio e tendo em conta, numa apreciação de conjunto, a importância não simplesmente quantitativa, mas qualitativa, dos elementos da prestação de serviços comparados com os de uma entrega de bens²⁵. Trata-se, pois, de uma apreciação complexa que se deve basear, em princípio, numa análise caso a caso²⁶.

76. No âmbito da repartição das competências entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais prevista no artigo 267.º TFUE, cabe, obviamente, ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar essa apreciação.

77. Nessas condições, penso que se podem retirar alguns ensinamentos úteis do acórdão Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195).

78. Após ter examinado os elementos que lhe tinham sido fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional, o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 40 desse acórdão, que a operação complexa, que tinha por objeto tanto o fornecimento de um cabo de fibra ótica como a colocação desse cabo, devia ser considerada uma «entrega de um bem», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, dado que o cabo tinha sido transferido para o cliente, que o seu preço representava uma parte claramente preponderante do custo total da referida operação e que os serviços do fornecedor se limitavam à colocação do referido cabo, sem alterar a sua natureza e sem o adaptar às necessidades específicas do cliente.

23 V. acórdão de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

24 V., designadamente, acórdãos de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 27), e de 10 de março de 2011, Bog e o. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 61).

25 V., designadamente, neste sentido, acórdão de 10 de março de 2011, Bog e o. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 62 e jurisprudência aí referida).

26 Acórdão de 13 de dezembro de 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, n.º 29).

79. É interessante sublinhar que o Tribunal de Justiça qualificou esta operação complexa como «entrega de um bem», não só apesar do facto de que a colocação do cabo necessitava que fossem aplicados procedimentos técnicos complexos e exigia a utilização de um equipamento especializado bem como de um saber-fazer específico²⁷, mas também apesar da circunstância de o cabo, enquanto bem móvel, dever ser objeto de uma incorporação no solo, o que poderia *a priori* levar a pensar que a operação poderia antes ser incluída no conceito de «trabalhos imobiliários» e, por isso, em princípio, qualificada de «prestação de serviços», na aceção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva²⁸.

80. Com efeito, o Tribunal de Justiça considerou que, na medida em que, nos termos da Sexta Diretiva, a instalação de um bem corpóreo não fazia a operação perder a sua qualificação de «entrega de um bem», o facto de a instalação ter como característica a incorporação desse bem corpóreo no solo não devia ter por consequência que a operação fosse necessariamente qualificada de «trabalhos imobiliários» na aceção do artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva²⁹ e, por isso, em princípio, de «prestação de serviços».

81. Sobre este último aspeto, o raciocínio do Tribunal de Justiça é corroborado, na minha opinião, pela observação do advogado-geral P. Léger no n.º 52 das suas conclusões no processo Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2006:575), nos termos da qual o artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva não reproduziu a menção, que figurava no artigo 5.º, n.º 2, alínea e), da Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho³⁰, segundo a qual a incorporação de um bem móvel num bem imóvel é equiparada a um trabalho imobiliário.

82. No presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio não forneceu praticamente nenhuma informação sobre os equipamentos em causa bem como sobre as modalidades da respetiva instalação, apesar de, como a Comissão acertadamente salientou, tratando-se de painéis fotovoltaicos, existir uma variedade de situações bastante grande, no que diz respeito ao tipo de modelo, de dimensão e de peso, bem como aos respetivos modos de instalação, que vão da incorporação na cobertura do edifício, à simples montagem sobre uma calha ou sobre uma estrutura (o chamado método de «sobreposição»), ou mesmo à instalação apenas no solo. Por outro lado, a eletricidade gerada por estes equipamentos tanto pode ser vendida ao operador encarregado da rede de transporte de eletricidade como fornecer o imóvel em que estão instalados, ou até ser afetada a essas duas utilizações. Além disso, tal como a Comissão observou igualmente, trata-se de um domínio em desenvolvimento onde a tecnologia evolui rapidamente.

83. Em resposta às questões colocadas pelo Tribunal de Justiça, a Solar Electric Martinique esclareceu que os painéis fotovoltaicos em causa no processo principal eram de diferentes pesos, variando entre 9 Kg e 19 Kg conforme os modelos, e de reduzida dimensão. Os mesmos são instalados através de sobreposição na cobertura, ou seja, sem integração nesta e, portanto, sem alteração ou desmontagem dos elementos que compõem a cobertura. Este método de instalação não requer competência técnica ou conhecimentos específicos e revela-se pouco dispendioso. Os painéis podem assim ser colocados e, se for caso disso, desmontados, de maneira fácil e rápida.

84. À luz dos elementos em que se baseou o Tribunal de Justiça no acórdão de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 40), para considerar que o fornecimento de cabos de fibra ótica constituía a operação preponderante, tendo por consequência que a operação complexa em causa nesse processo devia ser qualificada de «entrega de um bem», parece-me que as características assinaladas pela Solar Electric Martinique, sem prejuízo da verificação pelo órgão jurisdicional de

²⁷ Acórdão de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 29).

²⁸ Neste processo, as partes no processo principal defendiam, de facto, esta tese, tendo a Suécia decidido, além disso, à semelhança da França, não optar pela possibilidade oferecida pelo artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva de tratar a entrega de determinados trabalhos imobiliários como uma «entrega de bens».

²⁹ Acórdão de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 35).

³⁰ Diretiva, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303).

reenvio, deveriam levar à mesma conclusão. Com efeito, a instalação através de sobreposição dos painéis fotovoltaicos não parece de maneira nenhuma constituir uma parte claramente preponderante do custo total da operação complexa única, e que os serviços do fornecedor parecem limitar-se à colocação desses painéis, sem alterar a sua natureza e sem os adaptar às necessidades específicas dos clientes. Acresce que a instalação dos painéis fotovoltaicos se afigura relativamente rápida e tecnicamente fácil, ao contrário da colocação do cabo de fibra ótica em causa no processo que deu origem ao acórdão de 29 de março de 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195), o que me parece justificar, por maioria de razão, que se considere que a entrega desses bens constitui o elemento preponderante da operação complexa única.

85. Não parece que se imponha uma apreciação diferente no que respeita ao fornecimento e à instalação dos aquecedores de água solares.

86. No caso de a hipótese considerada no n.º 67 das presentes conclusões ser confirmada pelo órgão jurisdicional de reenvio e de este também constatar que as operações realizadas pela Solar Electric Martinique possuem as características descritas no n.º 84 das presentes conclusões deveria então ser aplicado à totalidade da operação complexa única o regime fiscal da entrega de bens. Por conseguinte, esta operação deveria ser isenta de IVA, em aplicação do regime especial aplicável aos departamentos ultramarinos por força do artigo 295.º do CGI.

87. Acrescento que, contrariamente ao que o Governo francês sustentou perante o Tribunal de Justiça, a utilização dada à eletricidade e à água quente geradas pelos equipamentos, tais como os fornecidos e instalados pela Solar Electric Martinique, não me parece diretamente pertinente para a qualificação da operação complexa única como «entrega de bens» ou como «prestação de serviços» para efeitos do IVA. De facto, tal como demonstram os debates perante o Tribunal de Justiça, adotar tal critério, em especial tratando-se de painéis fotovoltaicos, causaria uma insegurança jurídica considerável, tanto para os operadores económicos como para os seus clientes, designadamente quando a utilização dada à eletricidade produzida é mista ou vem a ser alterada durante o contrato. Na minha opinião, é em especial a importância qualitativa da instalação comparada com o fornecimento dos equipamentos na apreciação global da operação complexa única, em particular do custo da primeira operação comparado com a segunda, o que inclui o modo de instalação utilizado bem como a adaptação desses equipamentos às necessidades específicas dos clientes, que seria suscetível de alterar a análise do critério da preponderância³¹.

88. Tendo em conta estas considerações, é evidente que não é necessário interpretar a expressão «obras em imóveis», na aceção do artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e do artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA.

89. Essa constatação justifica ainda mais a minha proposta, a título principal, segundo a qual não há que responder à questão prejudicial submetida pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional).

90. No entanto, se o Tribunal de Justiça considerar que a expressão «obras em imóveis» deve ser interpretada na aceção do artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e do artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, na minha opinião, é importante recordar, antes de mais, tendo em conta que esta expressão não é definida nos referidos artigos, que a determinação do seu significado e do seu alcance deveria fazer-se tendo em atenção o contexto geral em que é utilizada e em conformidade com o seu sentido habitual na linguagem comum³².

31 V., neste sentido, acórdão de 27 de outubro de 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, n.ºs 28 a 30), no que respeita ao caráter principal de adaptações de um programa de base resultando na qualificação de uma operação complexa de «prestação de serviços», na aceção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

32 V., a este respeito e por analogia com o conceito de «obras de construção civil», acórdão de 13 de dezembro de 2012, *BLV Wohn- und Gewerbebau* (C-395/11, EU:C:2012:799, n.ºs 23 e 25).

91. Na linguagem comum, esta expressão abrange a totalidade dos trabalhos que tenham por objeto bens imóveis, tais como as obras de construção civil, de demolição, de transformação, de renovação ou de reabilitação de um imóvel.

92. A questão de saber se a instalação de um bem móvel num imóvel deve ser incluída no conceito de «obras em imóveis» deve, na minha opinião, ter em conta o facto de o Conselho, tanto aquando da adoção da Sexta Diretiva como, mais tarde, quando adotou a Diretiva IVA, não ter incluído a proposta inicial da Comissão, apresentada em 29 de junho de 1973³³, segundo a qual a incorporação de um bem móvel num imóvel, nomeadamente quaisquer trabalhos de instalação, devia ser considerada como constituindo «trabalhos imobiliários».

93. É verdade que, sob a égide da Diretiva IVA, o Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços³⁴, prevê o aditamento de um artigo 13.º-B no texto deste último regulamento, que estabelece que, para a aplicação da Diretiva IVA, considera-se «bens imóveis» «qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores».

94. Contudo, mesmo admitindo que essa definição significa que a expressão «obras em imóveis», na aceção do artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, inclui agora, a instalação do elemento em questão no artigo 13.º-B do Regulamento n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado³⁵, conforme alterado, é importante salientar que, em conformidade com o artigo 3.º do Regulamento n.º 1042/2013, este último artigo só entrou em vigor em 1 de janeiro de 2017. Portanto, para além do facto de não se aplicar aos departamentos ultramarinos, este ato legislativo era, de qualquer modo, inaplicável no momento da ocorrência dos factos do processo principal.

95. Isso leva-me a concluir que, no momento da ocorrência dos factos do processo principal, nenhum indício retirado do artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e do artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA sugere que quaisquer instalações de bens imóveis, tais como painéis fotovoltaicos e aquecedores de água solares como os que estão em causa no processo principal, num edifício, constituem obras em imóveis.

V. Conclusão

96. Com base nas considerações expostas a título principal nas presentes conclusões, proponho que o Tribunal de Justiça se declare incompetente para responder ao pedido de decisão prejudicial submetido pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França).

33 Proposta da Sexta Diretiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1973, C 80, p. 1).

34 JO 2013, L 284, p. 1.

35 JO 2011, L 77, p. 1.