CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 7 de marzo de 2013 (1)

Asunto C-219/12

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

contra

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz

[Petición de decisión prejudicial
planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«IVA – Concepto de actividad económica – Sistema fotovoltaico instalado en el tejado de una vivienda privada – Venta de electricidad a un proveedor que cubre las necesidades de electricidad de la vivienda»

1. El titular de una vivienda ha instalado un sistema fotovoltaico (panel solar) para suministrar electricidad pero sin capacidad de almacenamiento. La producción anual de ese sistema es inferior al consumo anual del hogar. El titular mantiene un contrato con una compañía eléctrica con arreglo al cual él vende electricidad a dicha compañía, la cual suministra energía eléctrica al hogar. Dado que considera que su venta de electricidad constituye una actividad económica, el titular de la vivienda pretende recuperar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en la adquisición e instalación del sistema. El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo Administrativo, Austria) desea saber si ese planteamiento es correcto.

La Sexta Directiva del IVA

2. Los paneles solares de que se trata fueron instalados en 2005, cuando la legislación pertinente de la UE era la Sexta Directiva del IVA. (2) Son relevantes, en particular, las siguientes disposiciones. (3)
3. Con arreglo a su artículo 2, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
4. El artículo 4, apartado 1, define a los sujetos pasivos como «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Con arreglo al artículo 4, apartado 2, son actividades económicas «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la

operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

5. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, es entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», mientras que el apartado 2 especifica que la corriente eléctrica tendrá la condición de bien corporal. El artículo 5, apartado 6, establece: «Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. [...]»

6. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), establece la regla general de que la base imponible será «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones». No obstante, la letra b) añade que, respecto a las operaciones enunciadas en el artículo 5, apartado 6, la base imponible es «el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, [...] el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».

7. El artículo 17 (4) («Nacimiento y alcance del derecho a deducir») dispone, en particular, lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

8. El artículo 20 establece el importe de las deducciones del impuesto soportado que se han de ajustar, en su caso:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto

[...]

b) Cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones [...].

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

[...]»

9. Por último, el artículo 24 permite a los Estados miembros introducir o mantener ciertos regímenes especiales, incluida la exención o la bonificación regresiva del impuesto para pequeñas empresas, con ciertas condiciones. En particular, el artículo 24, apartado 2, autoriza la exención del IVA para las empresas cuyo volumen de operaciones anual sea inferior a un importe especificado en la propia norma. El artículo 24, apartado 5, establece: «Los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrán el derecho a deducir a que se refiere el artículo 17, ni podrán tampoco hacer aparecer el Impuesto sobre el Valor Añadido en sus facturas.»

10. El importe relevante a efectos del artículo 24, apartado 2, varía sustancialmente entre los Estados miembros, en función de la fecha de adhesión o del nivel de los umbrales del IVA aplicados antes de entrar en vigor la Sexta Directiva. (5) Algunos Estados miembros no aplican régimen alguno a las pequeñas empresas, mientras que otros aplican un umbral del volumen de operaciones anual de más de 70.000 euros. En Austria, el umbral es un volumen de operaciones anual que no excede de los 30.000 euros netos, (6) el cual se aplica automáticamente salvo que el comerciante opte por la tributación. (7)

Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial planteada

11. Según la resolución de remisión, en el año 2005 el Sr. Fuchs, titular de la vivienda sobre la que versa el procedimiento principal, instaló unos paneles solares sobre el tejado de su casa, sin dispositivo de almacenamiento. Toda la electricidad generada es suministrada a la red pública, mientras que la electricidad que se precisa en el hogar es recomprada al mismo precio pagado por el suministro a la red, concretamente a 0,181 euros, IVA al 20 % incluido en ambos casos. El Sr. Fuchs compró e instaló el sistema por un precio de 38.367,76 euros, incluido un 20 % de IVA por importe de 6.394,63 euros. Por la instalación recibió una subvención de pago único por importe de 19.020 euros.

12. La resolución de remisión afirma también que entre los años 2005 y 2008 el hogar del Sr. Fuchs consumió unos 44.600 kWh de electricidad y que, de los 19.801 kWh de electricidad que en dicho período generó y suministró su instalación fotovoltaica, dicho titular suministró 11.156 kWh a la red general de electricidad (8) y 8.645 kWh fueron consumidos por él mismo. Durante los cinco primeros meses de funcionamiento de la instalación, en 2005, produjo 2.829 kWh y 1.986 kWh se destinaron a alimentar la red.

13. El Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Agencia tributaria del Freistadt Rohrbach Urfahr; en lo sucesivo, «Finanzamt») remitió al Sr. Fuchs una certificación de IVA para 2005, que no permitió deducción alguna del impuesto soportado. El Sr. Fuchs recurrió ante el Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz (Tribunal económico independiente de Linz; en lo sucesivo, «Unabhängiger Finanzsenat»), que estableció un crédito fiscal a su favor de 6.309,29 euros. A tal cifra se llegó compensando el impuesto soportado de 6.394,63 euros por el coste de la instalación con el impuesto repercutido de 85,34 euros por toda la electricidad producida con él (tanto la suministrada a la red como la consumida por el hogar) en 2005.

14. El Finanzamt recurrió dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, que solicita que se responda a la siguiente cuestión con carácter prejudicial:

«¿Constituye la explotación de una instalación fotovoltaica, conectada a red y sin dispositivo de almacenamiento propio, situada encima o al lado de una casa de propiedad privada destinada a vivienda particular, con una configuración técnica tal que la electricidad generada por la instalación es siempre inferior al total del consumo eléctrico privado del titular de la instalación en la casa, una “actividad económica” en el sentido del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE, por parte del operador de la instalación?»

15. Presentaron observaciones escritas los Gobiernos austriaco y alemán y la Comisión. No se solicitó la celebración de vista ni tuvo ésta lugar.

Apreciación

Cuestiones preliminares

16. La cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof se limita a si el suministro de electricidad a la red general por una persona en la situación del Sr. Fuchs constituye una «actividad económica» a efectos del IVA. Explicaré por qué creo que sí. Sin embargo, aunque la respuesta puede servir para resolver el litigio planteado en el procedimiento principal, hay otros aspectos que puede ser necesario tener en cuenta tanto en relación con la situación del Sr. Fuchs como en relación con situaciones similares.

17. En primer lugar observo que no está totalmente claro la forma cómo opera la instalación del Sr. Fuchs. La resolución de remisión afirma, por un lado, que toda la electricidad producida es suministrada a la red y, por otro, que entre 2005 y 2008 una parte fue suministrada a la red y el resto se consumió directamente en la vivienda.

18. En respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia, el Verwaltungsgerichtshof ha aclarado en cierta medida esta duda. Según parece, el Unabhängiger Finanzsenat constató el hecho de que toda la electricidad producida era suministrada a la red pública y que los 8.645 kWh referidos como consumidos «directamente» por la vivienda se consumieron al mismo tiempo que una cantidad equivalente de electricidad era suministrada a la red. El órgano jurisdiccional remitente ha partido de esa base, pero afirma que el Finanzamt rebate la conclusión del Unabhängiger Finanzsenat y sostiene que el consumo del Sr. Fuchs procede en primer lugar de los paneles solares, completado con electricidad de la red cuando es preciso, y que sólo se suministran a la red los excedentes de electricidad respecto a las necesidades del hogar (cuando los paneles generan más de lo que consume el hogar).

19. El Verwaltungsgerichtshof considera que la diferencia entre las dos situaciones es irrelevante para la resolución del presente asunto. Sin embargo, a mi entender es conveniente examinar las disposiciones de la Sexta Directiva a la luz de distintas hipótesis posibles.

Existencia de una actividad económica

20. El Tribunal de Justicia ha declarado que el término «actividades económicas» contenido en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva es muy amplio y de carácter objetivo en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación. (9)

21. Con arreglo al artículo 5, apartado 2, de la Sexta Directiva, la electricidad es un bien corporal. El Sr. Fuchs produce electricidad por medio de sus paneles solares y suministra dicha electricidad a título oneroso a su operador de la red. Por lo tanto, en principio se trata de una entrega de bienes sujeta al impuesto. La producción y el suministro no son constantes, pero tienen lugar «con carácter permanente» y se han mantenido durante cierto número de años. Mientras los paneles solares funcionen y el Sr. Fuchs mantenga su acuerdo con el operador de la red, la electricidad seguirá siendo producida siempre que haya luz diurna y las condiciones meteorológicas sean favorables, y se seguirá suministrando a la red con arreglo a lo acordado.

22. La información de la resolución de remisión deja también claro que el Sr. Fuchs tiene intención, al menos en parte, de obtener ingresos por el suministro de electricidad. Aunque el resultado concreto no sea sino una mera reducción de su factura eléctrica, tal reducción procede de compensar los ingresos que le debe el operador de la red con los pagos que le debe él al operador, y esos ingresos son los que el Sr. Fuchs pretende obtener, con carácter permanente, con sus suministros.

23. A mi parecer, en el presente caso es irrelevante que, por su propio diseño, la instalación fotovoltaica cubra parte de las necesidades del hogar pero no genere un excedente sistemático destinado siempre a la venta con independencia del consumo del hogar.

24. La cuestión de si se concibe una actividad con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que figura, en particular, la naturaleza del bien de que se trate. (10)

25. En este caso, el Sr. Fuchs utiliza la instalación fotovoltaica para suministrar toda o parte de la electricidad producida (en función de la situación de hecho correcta) al operador de la red, y ha celebrado un contrato con dicho operador con arreglo al cual se remunera el suministro. Eso es, objetivamente, una actividad económica. Sin embargo, no lo sería si el sistema hubiera sido diseñado para suministrar sólo al hogar, por ejemplo, con unas baterías que almacenasen los excedentes momentáneos de producción para su uso posterior y, quizá, un mecanismo para recibir electricidad de la red durante momentos de déficit, pero ninguno para suministrar electricidad a la red.

26. En este sentido, no estoy de acuerdo con el Gobierno de Austria en que los dos tipos de instalación sean de carácter tan similar que deban ser tratados igual a efectos del IVA. Como ya he observado, la valoración ha de ser objetiva, y existe una diferencia objetiva y determinante para la consideración como actividad económica, entre un sistema concebido para cubrir solamente las necesidades domésticas en cuanto a electricidad y un sistema diseñado para

suministrar toda o parte de su producción a la red eléctrica a cambio de una remuneración. Entiendo la argumentación de carácter político formulada por dicho Gobierno (que un tipo de instalación fotovoltaica no debe gozar de mayor financiación pública que otro mediante una reducción del IVA soportado). Sin embargo, según mi parecer, tal política se puede aplicar de otras maneras, como por ejemplo, excluyendo del derecho a optar por la tributación (11) o ajustando la subvención concedida por montar ese tipo de instalaciones, (12) sin desvirtuar la definición objetiva de actividad económica.

27. Por lo tanto, a mi juicio el Sr. Fuchs desempeña una actividad económica (producir electricidad o explotar paneles solares, o ambas cosas, con el fin de obtener ingresos con carácter permanente) en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, por lo que es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 1.

28. De hecho, a la misma conclusión se podría llegar sobre la base del tratamiento fiscal que las propias autoridades tributarias austriacas dispensan a las operaciones. El órgano jurisdiccional remitente afirma que se recauda el IVA por los suministros del Sr. Fuchs al operador de la red. Sólo están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal. De ello se deduce que, si el Sr. Fuchs realiza entregas gravadas debe ser un sujeto pasivo que actúa como tal. La opinión de la autoridad tributaria plasmada en la resolución de remisión y del Gobierno austriaco expresada ante el Tribunal de Justicia (en concreto, que el Sr. Fuchs actúa a título privado) no es coherente con la recaudación del IVA por la electricidad que suministra.

29. Es evidente que, en la medida en que actúe como sujeto pasivo, el Sr. Fuchs está sujeto a todas las disposiciones del Derecho de la Unión y del nacional que rigen los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos.

Deducibilidad del impuesto soportado

30. La cuestión que ha de resolver el órgano jurisdiccional nacional no es simplemente si la explotación de los paneles solares por el Sr. Fuchs constituye una actividad económica, sino, y mucho más importante, si el Sr. Fuchs tiene derecho a deducir del IVA repercutido sobre la electricidad que él suministra al operador de la red el IVA soportado por la adquisición de los paneles.

31. Si la única finalidad de la operación fuera suministrar electricidad a la red a cambio de una remuneración, la respuesta en principio debería ser afirmativa. Parafraseando el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, el Sr. Fuchs, como sujeto pasivo, tendría derecho a deducir del impuesto que debe pagar por las operaciones por las que se repercute el IVA que realizase (el suministro de electricidad) el impuesto soportado por los bienes y servicios que le hubiese suministrado otro sujeto pasivo (en este caso, los paneles solares y su instalación) y que utilizase para las necesidades de dichas operaciones. Además, el derecho a deducir nacería en el momento en que fuera exigible el impuesto soportado.

32. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, en general, una persona que suministra sólo la cantidad de electricidad producida por los paneles solares del Sr. Fuchs en muchos Estados miembros probablemente quedaría por debajo del umbral de tributación. Por consiguiente, con arreglo al artículo 24, apartado 5, de la Sexta Directiva, no podría repercutir el impuesto ni deducir el impuesto soportado. En el caso del Sr. Fuchs, los suministros quedan por debajo del umbral en Austria. Sin embargo, dado que se recauda el IVA por esos suministros, se ha de presumir que ha optado por la tributación, (13) con el correspondiente derecho a deducir. De hecho, si las autoridades austriacas han admitido que el Sr. Fuchs podía optar por la tributación, eso es una prueba añadida de que han considerado que desempeña una actividad económica, pues no se puede optar por la tributación con respecto a una actividad que no esté incluida en el ámbito de

aplicación del IVA. (14)

33. En cualquier caso, la única finalidad de la operación no puede ser el suministro de electricidad a la red a cambio de una retribución. En torno al 44 % de la electricidad producida puede ser consumida por la propia vivienda del Sr. Fuchs, quizá sin llegar a la red. (15) Si es así, también debe tenerse en cuenta ese hecho a la hora de decidir la forma en que debe aplicarse el derecho a deducción.

34. En cuanto a la actividad económica de suministrar electricidad, los paneles solares deben considerarse bienes de inversión en el sentido de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia ha definido los bienes de inversión a efectos del IVA como los «bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino amortizados en el curso de varios ejercicios». (16)

35. Según jurisprudencia consolidada, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados (como puede ser en este caso), el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre i) incluir ese bien en su totalidad en el patrimonio de su empresa, ii) conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo de este modo por completo del sistema del IVA, o iii) integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva. (17)

36. Por lo tanto, la forma en que se ejercite el derecho a deducir respecto de paneles solares cuya producción se utiliza en parte para fines privados (consumo directo que no pasa por la red) y en parte para fines comerciales (suministro a la red a cambio de una remuneración) dependerá, entre otros factores, de la asignación de dichos paneles entre el patrimonio de la empresa o el privado de la persona de que se trate.

37. En primer lugar, si se mantienen totalmente en el patrimonio privado, quedan totalmente excluidos del régimen del IVA y no se puede plantear cuestión alguna en cuanto a la deducción. (18) Añadiría que lo mismo sucederá en el caso de una instalación fotovoltaica independiente, no conectada a la red y que simplemente cubriese las necesidades del hogar. En ese caso no habría ni actividad económica ni entrega sujeta.

38. En segundo lugar, si los paneles solares se asignan totalmente al patrimonio empresarial del titular de la vivienda en su condición de sujeto pasivo (como puede ser el presente caso), el derecho a deducir no se verá afectado, pero habrá consecuencias en cuanto al tratamiento a efectos del IVA de la electricidad consumida por su propio hogar. En ese caso, esta electricidad se deberá considerar bienes suministrados por su propia empresa para su uso privado, que se rigen por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y, por tanto, están sujetos al IVA.

39. En consecuencia, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), la base imponible estará constituida por «el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen». Dado que, suponiendo que el titular de la vivienda se suministra electricidad a sí mismo, los bienes (es decir, la electricidad en cuestión) no son adquiridos, sino producidos por el titular, la base imponible deberá ser bien el precio de compra de bienes similares (es decir, de electricidad adquirida de la red) o bien el precio de coste determinado en el momento del suministro. Se podría plantear el interrogante de si, pudiéndose calcular un precio de coste real, es conveniente utilizar el precio de compra de bienes similares que puede ser superior o inferior al precio de coste. En el presente caso el precio de coste probablemente sería superior, al menos durante los primeros años. Aunque los costes de producción actuales pueden ser muy reducidos (por ejemplo, el mantenimiento), hay que tener en cuenta también el coste de

los paneles y su instalación, amortizado a lo largo de un período adecuado. Esto podría incrementar el coste por kWh y, en consecuencia, la cuota del IVA contabilizado por la electricidad producida por los paneles solares y consumida por el hogar durante el período de amortización.

40. En tercer lugar, si los paneles solares se integran en el patrimonio empresarial del titular en su condición de sujeto pasivo sólo en la medida en que sean efectivamente utilizados para producir electricidad suministrada al operador de la red, el derecho a deducir sólo podrá ejercitarse en esa misma medida. No obstante, podrían surgir dificultades en caso de variaciones sustanciales en la proporción de electricidad suministrada al hogar y a la red. De ser así, sería conveniente recurrir al procedimiento de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva. (19)

41. Sin embargo, no hay que olvidar que el procedimiento principal trata sobre la adquisición e instalación de paneles solares en 2005 y, en ese momento, los sujetos pasivos tenían derecho (incluso la obligación) a asignar bienes de inversión entre los ámbitos privado y empresarial. Desde 2010, el artículo 168 *bis*, apartado 2, de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros establecer que los gastos relacionados con bienes que formen parte del patrimonio de la empresa sólo sean deducibles de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa. (20)

42. Por último, cabe señalar que, en la medida en que el Sr. Fuchs tenga derecho a deducir el IVA soportado por los paneles solares, se puede plantear la cuestión de si puede afectar la subvención de 19.020 euros (21) al importe de la deducción. Si se hubiese de tratar la subvención como pago de parte del precio total (IVA incluido), se podría afirmar que el Sr. Fuchs ha pagado sólo la parte del IVA incluida en el resto del precio y que sólo tenía derecho a deducir ese importe. Sin embargo, según parece, el Tribunal de Justicia excluyó este planteamiento en su sentencia de 6 de octubre de 2005, Comisión/Francia. (22)

Conclusión

43. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof del siguiente modo:

«La explotación de una instalación fotovoltaica conectada a la red, situada encima o al lado de una casa de propiedad privada destinada a vivienda particular constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE, 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, en la medida en que la electricidad producida por la instalación se suministre a la red a cambio de una remuneración. En tal caso, el impuesto soportado en la adquisición de la instalación puede ser deducido del impuesto repercutido sobre el suministro de la electricidad a la red, con arreglo a las disposiciones de la citada Directiva que rigen tal deducción.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Con efectos a 1 de enero de 2007 fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), que contiene las disposiciones aplicables sobre el IVA en una nueva estructura y redacción, pero sin introducir, en principio, cambios sustanciales.

3 – Véanse las siguientes disposiciones actuales de la Directiva 2006/112: artículos 1, apartado 2; 9, apartado 1; 14, apartado 1; 15, apartado 1; 16, 74, 167, 168, 168 *bis* y 281 a 291.

4 – En su versión modificada por el artículo 28 *septies*, introducido por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

5 – Véanse los actuales artículos 284 a 287 de la Directiva 2006/112.

6 – Artículo 6, apartado 1, número 27 de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994).

7 – Artículo 6, apartado 3, de la misma Ley.

8 – Véase el punto 18 de las presentes conclusiones.

9 – Sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, Rec. p. I-10605), apartado 37 y la jurisprudencia allí citada.

10 – Sentencia de 19 de julio de 2012, R?dlihs (C-263/11), apartado 33 y jurisprudencia citada.

11 – Véanse los puntos 10 y 32 de las presentes conclusiones.

12 – Véase el punto 12 de las presentes conclusiones.

13 – Véase el punto 10 de las presentes conclusiones.

14 – Véase el punto 28 anterior.

15 – Véase el punto 18 anterior.

16 – Véase, como más reciente, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11), apartado 35 y la jurisprudencia allí citada.

17 – Véase, como más reciente, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Van Laarhoven (C-594/10), apartado 25 y la jurisprudencia allí citada. Véase también, no obstante, el punto 41 de las presentes conclusiones.

18 – Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 20 de enero de 2005 en el asunto Charles y Charles-Tijmens (sentencia de 14 de julio de 2005, C-434/03, Rec. p. I-7037), puntos 58, 75 y 76.

19 – Véase el punto 8 anterior. Véase también la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05, Rec. p. I-8297.

20 – Véase la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 10, p. 14).

21 – Véase el punto 12 de las presentes conclusiones.

22 – Asunto C-243/03, Rec. p. I-8411.