CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F.G. JACOBS

presentate il 13 dicembre 2001 [1]

1. Con il presente ricorso, proposto ai sensi dell'art. 226 CE, la Commissione chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica federale di Germania, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto l'attività di ricerca delle università statali, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva IVA [2].

La sesta direttiva

2. L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva prevede che «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» sono soggette all'imposta sul valore aggiunto.

3. L'art. 4 prevede, per quanto di interesse ai fini del procedimento in oggetto:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

(...)».

4. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva prevede quanto segue:

«Esenzioni all'interno del paese

A — *Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico*

1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connesse compiuti da organismi di diritto pubblico, o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili».

La normativa nazionale

5. Ai sensi dell'art. 4, paragrafo 1, 21A, della legge tedesca sull'imposta sulla cifra

d'affari (l'Umsatzsteuergesetz, «UstG»)[3], sono esenti dall'IVA i ricavi degli Istituti superiori di insegnamento del settore pubblico derivanti dallo svolgimento di attività di ricerca.

6. Il paragrafo 48 della legge quadro sull'istruzione superiore[4] prevede che gli Istituti superiori di insegnamento siano in linea di principio disciplinati dal diritto pubblico.

7. Farò riferimento ai suddetti Istituti come ad «università statali».

Procedimento

8. Con lettera di diffida del 6 novembre 1998 la Commissione comunicava al governo tedesco, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), che, ad avviso della Commissione stessa, l'esenzione dall'IVA delle attività di ricerca delle università statali era in contrasto con l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva. La Commissione non riceveva alcuna risposta al riguardo.

9. Il 26 agosto 1999 la Commissione inviava alla Repubblica federale di Germania un parere motivato ai sensi dell'art. 226 in cui ribadiva la propria posizione ed invitava la Repubblica federale di Germania ad adottare entro due mesi i provvedimenti necessari a porre fine alla violazione.

10. Nella sua risposta del 4 aprile 2000 il governo tedesco faceva riferimento a due disposizioni della sesta direttiva che a suo parere giustificavano l'esenzione. In primo luogo, poiché le attività relative ai contratti di ricerca erano strettamente connesse all'insegnamento impartito nelle università statali, tale esenzione avrebbe potuto trovare fondamento nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i). In secondo luogo, poiché l'esenzione stessa non provocava distorsioni di concorrenza di una certa importanza, essa avrebbe potuto fondarsi sull'art. 13, parte A, n. 2, che consente agli Stati membri di subordinare la concessione ad enti diversi da quelli di diritto pubblico di determinate esenzioni, ivi incluse quella di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), all'osservanza di una o più specifiche condizioni, ivi inclusa quella per cui le esenzioni dei servizi in questione non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

11. Nel luglio 2000 la Commissione proponeva il ricorso in oggetto, chiedendo alla Corte di dichiarare che la Repubblica federale di Germania, avendo esentato

3 — Legge 27 aprile 1993, BGBl. I, pag. 565, punto 160, nel testo modificato dall'art. 4, n. 5, dell'Umsatzsteuer-Änderungsgesetz (legge di modifica dell'UstG) del 12 dicembre 1996 (BGBl. 1996 I, pagg. 1851 e segg.).

4 — «Hochschulrahmengesetz», nella versione del 19 gennaio 1999, BGBl. I, pag. 18.

dall'imposta sul valore aggiunto le attività di ricerca svolte dalle università statali, era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva IVA. Nel ricorso la Commissione espone i motivi per cui a suo avviso l'esenzione è in contrasto con l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva e non può giustificarsi in base all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), o 13, parte A, n. 2, della Direttiva.

Sulla ricevibilità

12. La Repubblica federale di Germania osserva che il ricorso della Commissione è irricevibile per due motivi.

13. In primo luogo, la Repubblica federale di Germania ritiene che la Commissione non abbia osservato il procedimento precontenzioso prescritto dall'art. 226 CE: il suo parere motivato — composto di appena sette proposizioni — non determinava con precisione l'oggetto del procedimento, come invece avrebbe dovuto secondo la giurisprudenza della Corte [5], ma si limitava a riprodurre il contenuto della lettera di diffida.

14. In secondo luogo, la Repubblica federale di Germania ritiene che la Commissione abbia inammissibilmente ampliato l'oggetto del procedimento, in contrasto con il principio di continuità fra la fase precontenziosa e quella giudiziale del procedimento stesso, che costituisce espressione del diritto alla difesa [6]: laddove, infatti, il parere motivato si limita a contestare la violazione dell'art. 2 della sesta direttiva, il ricorso invoca altresì l'art. 13, parte A, della direttiva stessa. L'argomento della Commissione che si fonda sull'art. 13, parte A, costituisce un aspetto essenziale della causa in oggetto. L'art. 2 non fa che definire la base imponibile, prevedendo i diversi tipi di cifra d'affari che sono in linea di principio soggetti all'IVA. Tuttavia dall'art. 2 non consegue direttamente che le attività ivi descritte siano automaticamente soggette a tale imposta, poiché ciò discende piuttosto dagli specifici criteri previsti ai fini dell'esenzione dagli artt. 13 e seguenti. È dunque solo con riferimento a questi criteri che può determinarsi se una certa attività sia o meno soggetta all'IVA.

15. Esiste una copiosa giurisprudenza con riguardo al procedimento da osservarsi prima che la Commissione possa proporre ricorso ai sensi dell'art. 226 CE. Lo scopo di tale procedimento è quello di dare allo Stato membro considerato l'opportunità, da un lato, di conformarsi agli obblighi che gli derivano dal diritto comunitario e, dall'altro, di sviluppare un'utile difesa contro gli addebiti formulati dalla Commissione [7].

5 — Sentenze 20 marzo 1997, causa C-96/95, Commissione/Germania (Racc. pag. I-1653, punti 22 e 24), e 13 dicembre 1990, causa C-347/88, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-4747, punto 29).

6 — Sentenza 25 aprile 1996, causa C-274/93, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-2019, punto 11).

7 — Sentenza 2 febbraio 1988, causa 293/85, Commissione/Belgio (Racc. pag. 305, punto 13).

16. La Commissione deve, innanzitutto, inviare allo Stato membro considerato una lettera di diffida. Tale lettera ha lo scopo di circoscrivere l'oggetto della lite e di fornire allo Stato membro invitato a presentare le proprie osservazioni i dati che gli occorrono per predisporre la propria difesa [8].

17. Nel procedimento in oggetto la lettera di diffida della Commissione del 6 novembre 1998 contiene tre paragrafi che riguardano il merito. La Commissione osserva in primo luogo che la legislazione tedesca esenta dall'IVA determinati servizi e specifica quindi che, ai sensi dell'art. 4, n. 21A, dell'UstG, le attività di ricerca delle università statali sono esenti dall'IVA. In secondo luogo, essa afferma (i) che un ente di diritto pubblico qual è un'università statale è indiscutibilmente un soggetto passivo dell'IVA nella misura in cui esso non agisce in quanto pubblica autorità, ma svolge attività dietro corrispettivo e (ii) che, ai sensi della sesta direttiva, le attività di ricerca svolte da un soggetto passivo d'imposta sono operazioni imponibili, anziché esenti. In terzo luogo essa rileva come, ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, siano soggette all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale»; dal momento che le attività di ricerca non sono — in particolare non in virtù dell'art. 13 della sesta direttiva — esenti dall'IVA, la Commissione conclude che la Repubblica federale di Germania, avendo esentato dall'IVA le attività di ricerca delle università statali, ha violato l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva IVA.

18. La Corte ha stabilito che lo scopo per cui l'art. 226 CE impone alla Commissione di emettere un parere motivato è «quello di dar modo allo Stato membro di giustificare la propria posizione ed eventualmente di consentire alla Commissione di indurre lo Stato membro a conformarsi volontariamente alle esigenze del trattato. Qualora tale sforzo di accomodamento non sia coronato da successo, il parere motivato serve a definire l'oggetto della controversia» [9].

19. Il parere motivato espone il punto di vista della Commissione in quattro paragrafi. In esso la Commissione rileva innanzitutto che la legislazione tedesca esenta dall'IVA determinati servizi e specifica quindi che, ai sensi dell'art. 4, n. 21A, dell'UstG, le attività di ricerca degli Istituti superiori di insegnamento pubblici sono esenti dall'IVA. In secondo luogo, essa rileva come, ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, siano soggette all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». In terzo luogo, essa afferma (i) che un ente di diritto pubblico qual è un'università statale è indiscutibilmente un soggetto passivo dell'IVA nella misura in cui esso non agisce in quanto pubblica autorità, ma svolge attività dietro corrispettivo, (ii) che, ai sensi della sesta direttiva, le attività di ricerca svolte da un soggetto passivo d'imposta sono operazioni

8 — Sentenza 15 dicembre 1982, causa 211/81, Commissione/Danimarca (Racc. pag. 4547, punto 8).

9 — Sentenza 27 maggio 1981, cause riunite 142/80 e 143/80, Essevi e Salengo (Racc. pag. 1413, punto 15).

imponibili, anziché esenti, e (iii) che da tali premesse consegue, ad avviso della Commissione, che la Repubblica federale di Germania, avendo esentato dall'IVA le attività di ricerca delle università statali, ha violato l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva IVA. In quarto luogo, nel suo parere motivato la Commissione fa presente di avere contestato siffatta violazione alla Repubblica federale di Germania nel novembre 1998 con lettera di diffida inviata ai sensi dell'art. 226 CE, e che, nonostante al governo destinatario fosse stato assegnato un congruo termine per presentare le proprie osservazioni, la Commissione non aveva ricevuto alcuna risposta.

20. Se la Repubblica federale di Germania avesse risposto alla lettera di diffida, la Commissione avrebbe avuto il diritto di replicare alle difese o agli argomenti addotti nella risposta [10]. In assenza di un riscontro da parte della Repubblica federale di Germania, il parere motivato non poteva che limitarsi a riprodurre in termini sostanzialmente identici il contenuto della lettera di diffida. È stato solo in sede di risposta al parere motivato che la Repubblica federale di Germania ha cercato di giustificare la propria posizione invocando l'art. 13, parte A.

21. La Corte ha stabilito che, in un procedimento per inadempimento di uno Stato membro, la Commissione può richiamarsi a una normativa comunitaria per la prima volta nel ricorso, allorché si limiti a ribattere ad un argomento addotto dallo Stato membro considerato e con ciò non modifichi né la definizione né il fondamento dell'asserita trasgressione [11]. A mio avviso la Commissione, nel sostenere nel ricorso l'inapplicabilità dell'art. 13, parte A, si limita a ribattere ad un argomento addotto dal Governo tedesco e non modifica né la definizione né il fondamento dell'asserita trasgressione: l'allegazione principale rimane infatti quella della violazione da parte della Repubblica federale di Germania dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva.

22. La suddetta norma prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, sono soggette all'IVA. L'art. 13, parte A, elenca una serie di esenzioni obbligatorie e facoltative. Dalla sistematica della Direttiva emerge chiaramente che l'assoggettamento all'IVA deriva fondamentalmente dall'art. 2 [12]. L'argomento della Commissione è che l'attività di ricerca delle università statali è una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 2, n. 1, e dovrebbe pertanto essere soggetto all'IVA; poiché, tuttavia, la legge tedesca esenta dall'IVA tale attività, la Commissione conclude che la Repub-

10 — Sentenza 31 gennaio 1984, causa 74/82, Commissione/Irlanda (Racc. pag. 317, punto 20).

11 — Sentenza nella causa Commissione/Danimarca, citata alla nota 8, punto 16.

12 — Sentenza 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry (Racc. pag. I-7053, punto 18). V. infra il paragrafo 29 per un'ulteriore discussione degli effetti dell'art. 2.

blica federale di Germania ha violato l'art. 2, n. 1. Tale argomento è a mio avviso adeguatamente svolto sia nella lettera di diffida che nel parere motivato.

23. Inoltre, il fatto stesso che la Repubblica federale di Germania abbia risposto al parere motivato cercando di giustificare in maniera circostanziata la normativa nazionale in questione dimostra che tale parere — e dunque anche la lettera di diffida, che, secondo la Repubblica federale di Germania, si esprime in termini sostanzialmente identici — ha posto lo Stato membro considerato in condizione di predisporre la propria difesa.

24. Il ricorso presentato dalla Commissione è quindi ricevibile.

Nel merito

25. La Commissione osserva che, ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva, un organismo di diritto pubblico qual è un'università statale è considerato soggetto passivo d'imposta nella misura in cui esso svolge un'attività economica qual è la prestazione di servizi. Ne consegue che le università statali, allorché svolgano attività di ricerca commissionate e remunerate in base a una convenzione, prestano un servizio e sono pertanto soggetti passivi d'imposta ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva. Poiché l'art. 2, n. 1, prevede che le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo sono soggette all'IVA, la normativa nazionale in questione viola l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva.

26. La Repubblica federale di Germania deduce in sua difesa due argomenti principali.

27. In primo luogo, essa osserva che il ricorso della Commissione non è fondato, poiché l'art. 2 della sesta direttiva non impone né un obbligo né un divieto, ma si limita a definire la base imponibile e non è quindi suscettibile di violazione.

28. In secondo luogo, essa osserva che l'esenzione delle attività di ricerca delle università statali è giustificata ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva.

L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva

29. Non condivido l'argomento dedotto dalla Repubblica federale di Germania,

secondo cui dall'art. 2 non deriverebbe alcun obbligo di assoggettamento all'IVA. Tale argomento non trova infatti alcun riscontro nella giurisprudenza della Corte. Quest'ultima ha stabilito che violano l'art. 2 le normative nazionali che esentino dall'IVA determinate operazioni [13] o gli Stati membri che omettano di assoggettare all'IVA determinate transazioni [14], ed ha espressamente affermato che, «in base al principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA e risultante dagli artt. 2 della prima e sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione (...)» [15], e che «una prestazione di servizi viene effettuata a "titolo oneroso" ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile (...)» [16].

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva

30. La Repubblica federale di Germania osserva che le attività di ricerca delle università statali corrispondono ai criteri previsti ai fini dell'esenzione dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva. I servizi attinenti alla ricerca sarebbero strettamente connessi all'insegnamento di livello universitario. In ambito universitario non risulterebbe praticamente possibile distinguere le attività di ricerca da quelle di insegnamento.

31. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), impone agli Stati membri di esonerare dall'IVA «l'insegnamento (...) universitario (...) nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connesse compiuti da organismi di diritto pubblico (...)».

32. Come rilevato dalla Commissione, la suddetta norma non fa alcuna menzione delle attività di ricerca svolte da università statali. Secondo una giurisprudenza costante, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo [17], che l'art. 13, parte A della direttiva mira ad esonerare dall'IVA talune attività di interesse generale e che tale disposizione non esclude tutte le attività d'interesse generale, ma solo quelle che

13 — V., ad esempio, sentenze 21 febbraio 1989, causa 203/87, Commissione/Italia (Racc. pag. 371, punto 11 e dispositivo); 17 ottobre 1991, causa C-35/90, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5073, punto 10 e dispositivo), e 23 maggio 1996, causa C-331/94, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-2675, punto 19 e dispositivo).

14 — V., ad esempio, in materia di pedaggi stradali, sentenze 12 settembre 2000, causa C-276/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-6251, punto 49 e dispositivo); causa C-358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-6301, punto 58 e dispositivo), e causa C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 70 e dispositivo).

15 — Sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Supergaz (Racc. pag. I-1883, punto 16; v. altresì il paragrafo 20 delle mie conclusioni).

16 — Sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma (Racc. pag. I-743, punto 14).

17 — V. tuttavia le osservazioni svolte dall'avvocato generale Fennelly nelle sue conclusioni nella causa C-76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-249, paragrafi 21-23), e le mie conclusioni nella causa C-267/00, London Zoological Society, presentate all'udienza del 21 marzo 2002 (Racc. pag. I-3353, in particolare pag. I-3355, paragrafi 17-19).

sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato [18]. Poiché le attività di ricerca delle università statali non sono espressamente menzionate nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), ai sensi di tale norma esse saranno esenti dall'IVA solo se «strettamente connesse» all'insegnamento universitario.

33. La Corte si è recentemente espressa sull'ambito delle attività «strettamente connesse» all'ospedalizzazione ed alle cure mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, che impone agli Stati membri di esonerare dall'IVA «l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi di diritto pubblico (...)». Secondo la Commissione, era in contrasto con tale disposizione il fatto che la Francia assoggettasse ad IVA le indennità forfettarie di prelievo di analisi mediche. La Corte ha stabilito che la nozione di operazioni «strettamente connesse» all'ospedalizzazione ed alle cure mediche non «richiede un'interpretazione particolarmente restrittiva, nei limiti in cui l'esenzione delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione ed alle cure mediche è intesa a garantire che il beneficio di cure mediche ed ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure nel caso in cui le medesime, ovvero le operazioni ad esse strettamente connesse, venissero assoggettate all'IVA» [19]. Tale affermazione accoglie pienamente il suggerimento dell'avvocato generale Fennelly, il quale aveva osservato come «tutte le attività direttamente e intimamente connesse alla prestazione di cure mediche ed ospedaliere debbano essere considerate coperte dall'esenzione, a prescindere dalla loro forma» [20].

34. La Corte attribuì pertanto rilevanza allo scopo delle attività che si pretendevano strettamente connesse a quelle esenti. In particolare, occorre accertare se il servizio in questione rappresenti per il fruitore un fine a sé stante oppure un mezzo per meglio usufruire del servizio principale che gli viene prestato [21].

35. L'applicazione dei suddetti principi alla causa in esame conduce a mio avviso alla conclusione che le attività di ricerca commissionate e remunerate delle università statali non rientrano nell'ambito dell'esenzione prevista per l'istruzione universitaria dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva.

36. La Repubblica federale di Germania sostiene nel suo controricorso che le attività di ricerca e di insegnamento sono inscindibili. Per le università — a differenza che per altri istituti di insegnamento aventi un indirizzo meramente pratico — la ricerca è necessaria all'insegnamento poiché entrambe le attività consentono alle università stesse di sviluppare e trasmettere il

18 — Sentenza Institute of the Motor Industry, citata alla nota 12, punti 17-18 e giurisprudenza ivi citata.

19 — Sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, citata alla nota 17, punto 23.

20 — Paragrafo 23 delle conclusioni.

21 — Punti 24 e 27 della sentenza.

sapere. La stretta connessione fra insegnamento e ricerca nelle università è rispecchiata tanto dalla Legge fondamentale tedesca, ai sensi della quale la ricerca e l'insegnamento sono liberi («frei»)[22], quanto dalla Legge quadro sull'istruzione superiore[23], ai sensi della quale la ricerca universitaria contribuisce all'acquisizione delle cognizioni scientifiche e allo sviluppo dell'insegnamento e degli studi[24]. La Repubblica federale di Germania ne trae che, se ai fini dell'IVA dovesse distinguersi fra ricerca ed insegnamento, la separazione fra operazioni imponibili e operazioni esenti risulterebbe inefficiente e burocratica.

37. Concordo sul punto che, nella vita universitaria, ricerca ed insegnamento sono strettamente connessi. Tuttavia occorre considerare che l'eventuale accoglimento del ricorso proposto dalla Commissione non comporterebbe la necessità di distinguere ad ogni effetto tutte le attività di ricerca da tutte le attività di insegnamento. Devono essere soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso. Pertanto, se un'università svolge attività di ricerca a titolo oneroso, tali servizi di ricerca sono soggetti all'IVA. Al contrario, allorché la ricerca sia svolta a titolo gratuito, la questione dell'assoggettamento all'IVA non si pone neppure. Non ritengo che sia particolarmente difficile distinguere i servizi prestati a titolo oneroso — che formeranno necessariamente oggetto di una convenzione — dalla generale attività didattica, comprensiva delle attività di ricerca svolte a titolo gratuito come approfondimento dello studio.

38. La Commissione afferma inoltre che, per quanto le consta, tutti gli Stati membri ad eccezione della Repubblica federale di Germania e dell'Irlanda[25] distinguono, nell'ambito delle attività svolte dagli istituti di istruzione superiore, quelle didattiche esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva e quelle di ricerca soggette all'IVA. Non posso pertanto condividere il rilievo mosso dalla Repubblica federale di Germania, secondo cui la separazione fra attività esenti ed attività soggette all'IVA sarebbe problematica. In ogni caso è giurisprudenza consolidata che le difficoltà pratiche di attuazione non possono giustificare la mancata applicazione del diritto comunitario.

39. Aggiungerei che a nulla rileva la definizione di attività di ricerca fornita dalla normativa nazionale: è chiaro che l'assoggettamento all'IVA di una determinata operazione ovvero l'esenzione di quest'ultima non possono dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto interno[26].

22 — Art. 5, n. 3.

23 — Citata alla nota 4.

24 — Art. 22.

25 — Anche nei confronti dell'Irlanda è in corso un procedimento, attualmente nella fase precontenziosa, volto alla dichiarazione dell'inadempimento di tale Stato membro.

26 — Sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 17, punto 26.

40. Dato che, per le suesposte ragioni, le attività di ricerca svolte dietro corrispettivo dalle università statali non ricadono nell'ambito di applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista per l'insegnamento universitario dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, la Repubblica federale di Germania ha violato l'art. 2 della direttiva. Non è quindi necessario esaminare l'argomento dedotto dalla Repubblica federale di Germania, secondo cui l'esenzione dall'IVA di siffatte attività contribuirebbe alla semplificazione fiscale e comporterebbe un risparmio di spese amministrative: la Repubblica federale di Germania ammette infatti che la rilevanza di tale argomento è subordinata all'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i).

Conclusione

41. Pertanto, ritengo che la Corte debba:

1) dichiarare che la Repubblica federale di Germania, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto le attività di ricerca degli istituti d'istruzione superiore del settore pubblico, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva IVA;

2) condannare la Repubblica federale di Germania alle spese.