CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 13 de diciembre de 2001 [1]

1. En el presente recurso interpuesto con arreglo al artículo 226 CE, la Comisión solicita que se declare que Alemania, al eximir del impuesto sobre el valor añadido las actividades de investigación realizadas por las universidades públicas, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva del IVA. [2]

La Sexta Directiva

2. En el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva se prevé que «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» estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

3. En el artículo 4 se dispone, por cuanto aquí interesa, lo siguiente:

«1. Serán considerados sujetos pasivos 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.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son 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] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

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).

5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

[...]»

4. En el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), se establece:

«Exenciones en el interior del país

A. *Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general*

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables».

La legislación nacional

5. En el artículo 4, párrafo primero, número 21, letra a), de la Ley alemana

del impuesto sobre el valor añadido (la Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»)[3] se prevé que el volumen de negocios de los centros de enseñanza superior del sector público imputable a actividades de investigación está exento del IVA.

6. En el artículo 48 de la Ley marco de enseñanza superior[4] se dispone que los centros de enseñanza superior están regulados, como norma general, por el Derecho público.

7. En lo sucesivo, me referiré a dichos centros con la expresión universidades públicas.

Procedimiento

8. El 6 de noviembre de 1998, la Comisión remitió al Gobierno alemán un escrito de requerimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE) en el que se indicaba que, a juicio de la Comisión, la exención del IVA de las actividades de investigación de las universidades públicas constituye una infracción del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. No se recibió ninguna respuesta.

9. El 26 de agosto de 1999, la Comisión remitió a Alemania un dictamen motivado con arreglo al artículo 226 en el que reiteraba su postura e instaba a Alemania a adoptar las medidas necesarias para poner fin a la infracción en un plazo de dos meses.

10. En su respuesta de 4 de abril de 2000, el Gobierno alemán se remitía a dos disposiciones de la Sexta Directiva que, en su opinión, justificaban la exención. En primer lugar, dado que las actividades relacionadas con contratos de investigación estaban estrechamente vinculadas con la enseñanza impartida en las universidades públicas, la exención podía basarse en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i). En segundo lugar, dado que la exención no entrañaba distorsiones graves de la competencia, la exención podía basarse en el artículo 13, parte A, apartado 2, que faculta a los Estados miembros a conceder determinadas exenciones a organismos que no sean de Derecho público, incluida la establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), siempre que se cumplan determinadas condiciones, entre ellas que las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

11. En julio de 2000, la Comisión inició el presente procedimiento. En su recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que Alemania, al eximir del

3 — Ley de 27 de abril de 1993, BGBl. I, p. 565, p. 160 en su versión modificada por el artículo 4, apartado 5, de la Umsatzsteuer-Änderungsgesetz (Ley por la que se modifica la legislación sobre los impuestos sobre el volumen de negocios) de 12 de diciembre de 1996 (BGBl. 1996, Parte I, p. 1851 y ss.).

4 — Hochschulrahmengesetz, versión de 19 de enero de 1999, BGBl. I, p. 18.

impuesto sobre el valor añadido las actividades de investigación de las universidades públicas, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva del IVA. En el recurso la Comisión expone los motivos por los que considera que la exención es contraria al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. Asimismo explica por qué la Comisión no considera que la exención esté justificada en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), o del artículo 13, parte A, apartado 2, de la Directiva.

Admisibilidad

12. Alemania alega que no procede admitir el recurso de la Comisión por dos motivos.

13. En primer lugar, Alemania considera que la Comisión no ha respetado el procedimiento administrativo previo previsto en el artículo 226 CE, ya que su dictamen motivado —que sólo consta de siete frases— no expone íntegramente el objeto del procedimiento, tal como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [5] sino que se limita a reiterar el contenido del escrito de requerimiento.

14. En segundo lugar, Alemania considera que la Comisión ha ampliado de modo inaceptable el objeto del litigio en contra del principio de continuidad entre el procedimiento administrativo previo y el recurso, principio que constituye la expresión del derecho a ser oído: [6] mientras que el dictamen motivado simplemente alega la infracción del artículo 2 de la Sexta Directiva, el recurso invoca también el artículo 13, parte A, de dicha Directiva. La alegación de la Comisión sobre el artículo 13, parte A, constituye un aspecto esencial de su argumentación. El artículo simplemente define la base imponible, estableciendo los diversos tipos de operaciones sujetas, en principio, al IVA. No obstante, del artículo 2 no se desprende directamente que las actividades que se describen en él estén automáticamente sujetas, sino que ello se deriva de los criterios de exención específicos establecidos en los artículos 13 y siguientes. Por tanto, sólo puede determinarse si una actividad está sujeta al IVA mediante una apreciación de dichos criterios.

15. Existe una jurisprudencia abundante sobre el procedimiento que debe seguirse antes de que la Comisión pueda interponer un recurso con arreglo al artículo 226 CE. La finalidad de ese procedimiento consiste en ofrecer al Estado miembro interesado la ocasión, por una parte, de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario y, por otra parte, de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión. [7]

5 — Sentencias de 20 de marzo de 1997, Comisión/Alemania (C-96/95, Rec. p. I-1653), apartados 22 y 24, y de 13 de diciembre de 1990, Comisión/Grecia (C-347/88, Rec. p. I-4747), apartado 29.

6 — Sentencia de 25 de abril de 1996, Comisión/Luxemburgo (C-274/93, Rec. p. I-2019), apartado 11.

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 2 de febrero de 1988, Comisión/Bélgica (293/85, Rec. p. 305), apartado 13.

16. En primer lugar, la Comisión debe remitir al Estado miembro interesado un escrito de requerimiento. Dicho escrito tiene la finalidad de delimitar el objeto del litigio e indicar al Estado miembro al que se pide que presente sus observaciones los elementos necesarios para preparar su defensa. [8]

17. En el presente asunto, el escrito de requerimiento de la Comisión de 6 de noviembre de 1998 comprende tres párrafos sustantivos. La Comisión señala en primer lugar que la legislación alemana exime determinados servicios del IVA y a continuación especifica que, con arreglo al artículo 4, número 21, letra a), de la UStG, las actividades de investigación de las universidades públicas están exentas del IVA. En segundo lugar, indica que i) un organismo público, como una universidad pública, está indiscutiblemente sujeto al IVA en la medida en que no actúe como una entidad pública, sino que realice actividades a cambio de una contraprestación, y ii) las actividades de investigación realizadas por un sujeto pasivo no son operaciones exentas, sino sujetas al impuesto conforme a la Sexta Directiva. En tercer lugar, la Comisión observa que el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva sujeta 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»; dado que las actividades de investigación no están exentas del IVA —en particular, no están exentas del IVA en virtud del artículo 13 de la Sexta Directiva—, la Comisión concluye que, al eximir del IVA las actividades de investigación de las universidades públicas, Alemania ha infringido el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

18. El Tribunal de Justicia ha declarado que el objetivo de la exigencia prevista en el artículo 226 CE de que la Comisión emita un dictamen motivado es «dar ocasión al Estado miembro para justificar su postura y, en su caso, permitir que la Comisión consiga que el Estado miembro se adapte voluntariamente a las exigencias del Tratado. En caso de que este esfuerzo por llegar a una solución no se vea coronado por el éxito, la finalidad del dictamen motivado es definir el objeto del litigio». [9]

19. En el dictamen motivado se establecen los motivos de la Comisión en cuatro apartados. En primer lugar, señala que la legislación alemana exime determinados servicios del IVA y a continuación especifica que con arreglo al artículo 4, apartado 21, letra a), de la UStG las actividades de investigación de los centros de enseñanza superior están exentas del IVA. En segundo lugar, indica que el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva sujeta 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». En tercer lugar, observa que i) un organismo público, como una universidad pública, está indiscutiblemente sujeto al IVA en la medida en que no actúe como una entidad pública, sino que realice actividades a cambio de una contraprestación; ii) las actividades de investigación realizadas por un sujeto pasivo no son

8 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 15 de diciembre de 1982, Comisión/Dinamarca (211/81, Rec. p. 4547), apartado 8.

9 — Sentencia de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo (asuntos acumulados 142/80 y 143/80, Rec. p. 1413), apartado 15.

operaciones exentas, sino sujetas al impuesto conforme a la Sexta Directiva, y iii) en consecuencia se deduce que, a juicio de la Comisión, al eximir del IVA las actividades de investigación de las universidades públicas, Alemania ha infringido el artículo 2 de la Sexta Directiva. En cuarto lugar, en el dictamen motivado se indica que, en noviembre de 1998, la Comisión comunicó con arreglo al artículo 226 CE, dicha infracción a Alemania sin recibir respuesta, aunque se concedió a Alemania una prórroga del plazo para responder.

20. Si Alemania hubiera respondido al escrito de requerimiento, la Comisión habría podido contestar a los motivos de oposición o alegaciones planteados en su respuesta. [10] Ante la falta de respuesta de Alemania, el dictamen motivado se limitó a reiterar en términos sustancialmente idénticos el contenido del escrito de requerimiento. Sólo cuando Alemania contestó al dictamen motivado, la Comisión buscó justificar su posición alegando en su apoyo el artículo 13, parte A.

21. El Tribunal de Justicia ha declarado que, en un recurso por incumplimiento contra un Estado miembro, la Comisión puede invocar por primera vez en la demanda un acto normativo comunitario cuando se limita a responder a un motivo de oposición formulado por el Estado miembro de que se trata y, al hacerlo, no modifica ni la definición ni el fundamento del incumplimiento alegado. [11] En mi opinión, la Comisión, al alegar en el recurso que el artículo 13, parte A, no es aplicable, se limita a responder al motivo de oposición formulado por Alemania y no modifica la definición ni el fundamento del incumplimiento alegado de una obligación: la principal alegación sigue siendo que Alemania ha infringido el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

22. Esa disposición establece que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal están sujetas al IVA. El artículo 13, parte A, contiene una lista de exenciones obligatorias y facultativas. Del sistema de la normativa se desprende claramente que la sujeción básica al IVA se establece en el artículo 2. [12] El argumento de la Comisión es que las actividades realizadas por universidades públicas constituyen prestaciones de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, y en consecuencia deben estar sujetas al IVA; no obstante, dado que la legislación alemana exime dichas actividades, la Comisión concluye que Alemania ha infringido

10 — Sentencia de 31 de enero de 1984, Comisión/Irlanda (74/82, Rec. p. 317), apartado 20.

11 — Comisión/Dinamarca, citada en la nota 8 *supra*, apartado 16.

12 — Sentencia de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Rec. p. I-7053), apartado 18. Véase el punto 29 *infra* para una exposición más detallada del efecto del artículo 2.

el artículo 2, apartado 1. En mi opinión, ese argumento está adecuadamente formulado, tanto en el escrito de requerimiento como en el dictamen motivado.

23. Además, del hecho de que Alemania respondiera al dictamen motivado mediante una supuesta justificación detallada de la legislación nacional controvertida se desprende que dicho dictamen —y, por tanto, también el escrito de requerimiento, que según afirma Alemania se formula en unos términos sustancialmente idénticos— permitía al Estado miembro interesado preparar su defensa.

24. Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad del recurso de la Comisión.

Sobre el fondo

25. La Comisión señala que, en virtud del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, un organismo regulado por el Derecho público, como una universidad pública, se considera un sujeto pasivo en la medida en que realiza una actividad económica como la prestación de servicios. Al realizar una investigación encargada y retribuida con arreglo a un contrato, las universidades públicas prestan servicios y en consecuencia son sujetos pasivos conforme al artículo 4 de la Sexta Directiva. Dado que el artículo 2, apartado 1, prevé que las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están sujetas al IVA, la legislación nacional controvertida infringe el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

26. Alemania formula en su defensa dos alegaciones principales.

27. En primer lugar, alega que la pretensión de la Comisión carece de fundamento, puesto que el artículo 2 de la Sexta Directiva no constituye ni una obligación ni una prohibición, sino simplemente una definición de la base imponible y, como tal, no es susceptible de infracción.

28. En segundo lugar, alega que la exención de las actividades de investigación de las universidades públicas está justificada en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

Artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva

29. No acepto la alegación de Alemania según la cual del artículo 2 no se desprende

ninguna obligación de exigir el IVA. Dicha alegación no encuentra fundamento en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. El Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 2 se infringe por la legislación nacional que exime determinadas operaciones del IVA [13] o por los Estados miembros al no sujetar al IVA ciertas operaciones, [14] y ha declarado expresamente que «según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución» [15] y que «una prestación de servicios [...] se realiza "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, [...] es imponible». [16]

Artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva

30. Alemania alega que las actividades de investigación de las universidades públicas satisfacen los criterios de exención previstos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. Los servicios relacionados con la investigación están estrechamente vinculados a la enseñanza superior. En las universidades, no cabe separar las actividades de investigación de las docentes.

31. En el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), se exige a los Estados miembros eximir del IVA la «enseñanza [...] superior [...] así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público».

32. Como señala la Comisión, esa disposición no menciona las actividades de investigación de las universidades públicas. Según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar de forma estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, [17] y el artículo 13, parte A, exime del IVA determinadas actividades de interés general, si bien esa disposición no excluye todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de

13 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de febrero de 1989, Comisión/Italia (203/87, Rec. p. 371), apartado 11 y fallo; de 17 de octubre de 1991, Comisión/España (C-35/90, Rec. p. I-5073), apartado 10 y fallo, y de 23 de mayo de 1996, Comisión/Grecia (C-331/94, Rec. p. I-2675), apartado 19 y fallo.

14 — Véanse, por ejemplo, los asuntos sobre las vías de peaje: sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C-276/97, Rec. p. I-6251), apartado 49 y fallo; Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 58 y fallo, y Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 70 y fallo.

15 — Sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 16; véase también el punto 20 de mis conclusiones.

16 — Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14.

17 — Véanse, no obstante, las matizaciones del Abogado General Sr. Fennelly en sus conclusiones presentadas en el asunto en que recayó la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-249), puntos 21 a 23, y mis conclusiones presentadas en la fecha de hoy en el asunto London Zoological Society (C-267/00), sentencia de 21 de marzo de 2002, Rec. p. I-3353, especialmente p. I-3355.

manera muy detallada.[18] Dado que las actividades de investigación de las universidades públicas no se mencionan por separado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), sólo estarán exentas del IVA en virtud de ese precepto si están «directamente relacionadas» con la enseñanza universitaria.

33. Recientemente el Tribunal de Justicia examinó el ámbito de las actividades «directamente relacionadas» con la hospitalización y asistencia sanitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que exige a los Estados miembros eximir del IVA «las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público». La Comisión había alegado que contravenía esa disposición el hecho de que Francia percibiera el IVA sobre las cantidades fijas cobradas por la transmisión de muestras para efectuar análisis médicos. El Tribunal de Justicia declaró que no debe darse al concepto de prestaciones «directamente relacionadas» con la hospitalización y asistencia sanitaria «una interpretación particularmente restrictiva, ya que la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria es garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA».[19] Tal declaración se atiene estrechamente a la propuesta del Abogado General Sr. Fennelly, quien consideró que «todas las actividades directa e íntimamente relacionadas con las prestaciones de servicios de "hospitalización y asistencia sanitaria" deben considerarse, independientemente de su forma, cubiertas por la exención».[20]

34. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha atribuido importancia a la finalidad de las prestaciones que se suponen estrechamente relacionadas con las actividades exentas. En particular, debe averiguarse si el servicio controvertido constituye para la clientela un fin en sí o el medio de disfrutar en las mejores condiciones el servicio principal del prestador.

35. A mi juicio, la aplicación de esos principios al presente asunto lleva a la conclusión de que las actividades de investigación encargadas y retribuidas a universidades públicas no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención relativa a la enseñanza universitaria prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

36. Alemania alega en su defensa que la investigación y la enseñanza son inseparables. Las universidades —a diferencia de otras entidades educativas con una orientación meramente práctica— necesitan la investigación para la enseñanza, puesto que ambas actividades les permiten desarrollar y transmitir el conocimiento. La estrecha conexión entre investigación y enseñanza en las universidades se refleja en la Constitución alemana, que establece que la investigación y la enseñanza son independientes *[frei]*,[21] y en la Ley marco de

18 — Sentencia Institute of the Motor Industry, citada en la nota 12 *supra*, apartados 17 y 18, y la jurisprudencia que ahí se cita.

19 — Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 17 *supra*, apartado 23.

20 — Punto 23 de las conclusiones.

21 — Artículo 5, apartado 3.

enseñanza superior,[22] que dispone que la investigación universitaria contribuye a la adquisición de conocimientos científicos y al desarrollo de la enseñanza y el estudio.[23] Alemania concluye que si investigación y enseñanza hubieran de distinguirse a efectos del IVA, sería ineficiente y burocrático separar las actividades exentas y sujetas.

37. Acepto que, en la vida universitaria, la investigación y la enseñanza están estrechamente vinculadas. No obstante, hay que tener en cuenta que, si el recurso de la Comisión prospera, ello no significará que todas las actividades de investigación deban distinguirse a todos los efectos de todas las actividades docentes. Las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso deben estar sujetas al IVA. En consecuencia, cuando una universidad realiza una investigación retribuida, tales servicios de investigación están sujetos al IVA. En cambio, cuando la investigación no es retribuida, la cuestión del IVA no se suscita. No considero que sea especialmente difícil distinguir los servicios retribuidos —que necesariamente serán objeto de contratos— de las actividades de enseñanza general, incluida la investigación no retribuida realizada a través de nuevos estudios.

38. Además, la Comisión señala que, según su parecer, todos los Estados miembros, con excepción de Alemania e Irlanda,[24] distinguen, en el caso de entidades de enseñanza superior, entre actividades de enseñanza exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva y actividades de investigación sujetas al IVA. Por tanto, no puedo aceptar que separar las actividades exentas y sujetas sea tan problemático como alega Alemania. En cualquier caso, según reiterada jurisprudencia las dificultades prácticas no pueden justificar la falta de adaptación del Derecho interno a las Directivas.

39. Cabe añadir que la definición de las actividades de investigación en el Derecho nacional carece de pertinencia. Está claro que la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su clasificación en Derecho nacional.[25]

22 — Citada en la nota 4 *supra*.

23 — Artículo 22.

24 — Irlanda también es objeto de un recurso por incumplimiento, que actualmente está en la fase del procedimiento administrativo previo.

25 — Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 17 *supra*, apartado 26.

40. Dado que, por los motivos expuestos, las actividades de investigación retribuidas de las universidades públicas no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista para la enseñanza universitaria en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, Alemania ha infringido el artículo 2 de la Directiva. Por tanto, no es necesario examinar la alegación de Alemania según la cual la exención de dichas actividades del IVA contribuye a la simplificación fiscal y reduce gastos administrativos. Alemania acepta que esa alegación sólo sería pertinente si fuera de aplicación la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i).

Conclusión

41. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al eximir del impuesto sobre el valor añadido las actividades de investigación realizadas por los centros de enseñanza superior del sector público.

2) Condene en costas a la República Federal de Alemania.