

**Causa C-612/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

17 novembre 2020

**Giudice del rinvio:**

Tribunalul Cluj (Romania)

**Data della decisione di rinvio:**

23 settembre 2020

**Ricorrente:**

Happy Education SRL

**Resistenti:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso amministrativo proposto dinanzi al Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj) dalla ricorrente Happy Education SRL, con cui si chiede l'annullamento di un avviso di accertamento, di una decisione sul reclamo e di un verbale di verifica fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) emessi nei suoi confronti dalle resistenti, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca) e Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj).

**Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, si chiede l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), e degli articoli 133 e 134 della direttiva 2006/112.

## Questioni pregiudiziali

1. Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), l'articolo 133 e l'articolo 134 della direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debbano essere interpretati nel senso che i servizi educativi quali quelli contenuti nel programma nazionale «Școala după școală» [«La scuola dopo scuola»] possono essere inclusi nella nozione di «servizi strettamente connessi all'insegnamento scolastico», qualora siano forniti, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, da un ente privato, a fini commerciali e in assenza di un partenariato concluso con un istituto d'insegnamento.

2. In caso di risposta in senso affermativo alla prima questione, se il riconoscimento della ricorrente come «organismo con finalità simili», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, possa risultare dalle disposizioni legislative nazionali relative all'autorizzazione delle attività identificate tramite il codice CAEN 8559 — «Altre forme d'insegnamento (n.c.a.)» da parte dell'Oficiul Național al Registrului Comerțului (Ufficio nazionale del registro del commercio) nonché con riferimento al carattere di pubblico interesse delle attività educative del tipo «la scuola dopo scuola», che mirano a prevenire l'abbandono scolastico e l'abbandono scolastico precoce, il miglioramento del rendimento scolastico, il recupero scolastico, l'insegnamento accelerato, lo sviluppo personale e l'inclusione sociale.

## Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere e giurisprudenza fatta valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articoli 9 e 131, articolo 132, paragrafo 1, lettera i), e articoli 133 e 134

Sentenze del 14 giugno 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343); del 14 giugno 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344); del 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778); del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

## Disposizioni nazionali fatte valere

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015, che istituisce il Codice tributario; in prosieguo: il «Codice tributario»)*

Ai sensi dell'articolo 292, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di pubblico interesse e esenzioni a favore di altre attività», paragrafo 1, lettera f):

«1 Le seguenti operazioni di pubblico interesse sono esenti da imposta: (...)

f) L'attività d'insegnamento prevista dalla Legea educației naționale nr. 1/2011 (legge in materia di pubblica istruzione, n. 1/2011), e successive modifiche e integrazioni, la formazione professionale degli adulti nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse a tali attività, effettuate dagli istituti pubblici o da altri enti autorizzati. L'esenzione è concessa alle condizioni previste dalle norme di attuazione; (...).

L'articolo 310, rubricato «Il regime speciale di esenzione per le piccole imprese», prevede che i soggetti passivi il cui fatturato annuo è inferiore a 220 000 lei rumeni (RON) possono applicare l'esenzione d'imposta, denominata regime speciale di esenzione, per le loro operazioni imponibili. Entro 10 giorni dal raggiungimento di tale soglia, il soggetto passivo deve chiedere la registrazione ai fini dell'IVA. Se il soggetto passivo non richiede o chiede in ritardo la registrazione ai fini dell'IVA le autorità tributarie procedono alla determinazione degli obblighi in materia di IVA.

*Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (decreto del governo n. 1/2016, recante approvazione delle norme di attuazione della legge n. 227/2015, che istituisce il Codice tributario)*

Il punto 42 di tali norme di attuazione, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di pubblico interesse e esenzioni a favore di altre attività», prevede quanto segue:

«42. (1) L'esenzione prevista dall'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario per la formazione professionale degli adulti si applica in capo ai soggetti a tal fine autorizzati conformemente all'Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților (...) (decreto legislativo n. 129/2000, in materia di formazione professionale degli adulti), ai soggetti autorizzati alla formazione professionale del personale dell'aeronautica civile in attività, previsto dalla Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România (...) (legge n. 223/2007, recante lo Statuto del personale professionista dell'aeronautica civile in attività dell'aviazione civile della Romania), nonché all'Agenzia nazionale dei dipendenti pubblici per l'attività di perfezionamento professionale. Sono parimenti esenti i servizi di formazione professionale resi da educatori professionisti sulla base dei contratti di partenariato conclusi con l'Agenzia nazionale dei dipendenti pubblici sulla base dell'articolo 23 della Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (decreto del governo n. 1066/2008, recante approvazione delle norme relative alla formazione professionale dei dipendenti pubblici).

(2) L'esenzione prevista dall'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario non si applica agli studi o all'attività di ricerca a titolo oneroso di scuole, università o qualsiasi altro istituto d'insegnamento per altre persone. In tal senso si è pronunciata la sentenza della [Corte di giustizia] nella causa C-287/00.

(3) L'esenzione prevista dall'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario si applica anche alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi strettamente connesse ai servizi educativi, quali la vendita di testi scolastici, l'organizzazione di conferenze collegate all'attività didattica, effettuate dagli istituti pubblici o da altri enti autorizzati per le attività d'insegnamento o per la formazione professionale degli adulti, lo svolgimento di esami per l'accesso ai servizi educativi o di formazione professionale degli adulti.

(4) L'esenzione prevista dall'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario non si applica agli acquisti di beni o servizi effettuati dagli istituti pubblici o da altri enti autorizzati per le attività d'insegnamento o per la formazione professionale degli adulti, destinati alle attività esenti da imposta previste all'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario».

*Legge sull'istruzione nazionale n. 1/2011*

L'articolo 1 prevede che tale legge istituisce il quadro per l'esercizio, sotto l'autorità dello Stato rumeno, del diritto fondamentale all'istruzione lungo tutto l'arco della vita. La legge disciplina la struttura, le funzioni, l'organizzazione e il funzionamento del sistema nazionale d'insegnamento statale, privato e confessionale.

L'articolo 22 prevede che il sistema nazionale d'insegnamento pre-universitario è costituito dall'insieme degli istituti d'insegnamento statali, privati e confessionali autorizzati/accreditati e che l'insegnamento pre-universitario è organizzato in livelli, tipi d'insegnamento e, eventualmente, filiere e profili e garantisce le condizioni necessarie per l'acquisizione delle competenze fondamentali e per la formazione professionale progressiva.

L'articolo 58, intitolato «Il programma “Școala după școală” (“La scuola dopo scuola”)), prevede quanto segue:

«1 Gli istituti d'insegnamento, mediante decisione del consiglio di amministrazione, possono estendere le proprie attività con gli alunni dopo le ore di lezione, attraverso il programma “La scuola dopo scuola”».

2 In partenariato con le autorità pubbliche locali e con le associazioni di genitori, attraverso il programma “La scuola dopo scuola”, sono offerte attività educative, ricreative, di tempo libero, per il consolidamento delle competenze acquisite o di apprendimento accelerato, nonché attività d'insegnamento di recupero. Ove possibile, il partenariato può essere realizzato con organizzazioni non governative dotate di competenze in materia.

3 I programmi “La scuola dopo scuola” sono organizzati sulla base di una metodologia approvata con decreto del Ministro dell'istruzione, della ricerca, della gioventù e dello sport.

4 Lo Stato può finanziare il programma “La scuola dopo scuola” per i bambini e gli alunni appartenenti a categorie svantaggiate, conformemente alla legge».

*Metodologia de organizare a programului „Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Metodologia di organizzazione del programma “La Scuola dopo scuola”, approvata con decreto del Ministro dell’istruzione, della ricerca, della gioventù e dello sport n. 5349/2011*

L’articolo 2, paragrafo 1, di tale metodologia prevede quanto segue:

«1 Il programma “La scuola dopo scuola”, denominato in prosieguo: il **Programma SDS**, è un programma complementare al programma scolastico obbligatorio, che offre possibilità d’insegnamento formale e informale per il consolidamento delle competenze, l’insegnamento di recupero e l’insegnamento accelerato attraverso attività educative, ricreative e del tempo libero.

L’articolo 3 di tale metodologia, intitolato «L’organizzazione del Programma SDS», ai paragrafi da 1 a 5 così dispone:

«1 Il programma SDS è concepito dagli istituti d’insegnamento sotto forma di progetto a seguito di un’analisi dei bisogni, mediante la consultazione degli alunni, dei rappresentanti legali, del personale docente, della comunità locale e di altri istituti e organizzazioni partner. Sulla base di tali iniziative, gli istituti d’insegnamento determinano il gruppo destinatario del Programma SDS.

2 L’offerta del Programma SDS è progettata in modo tale da rispondere in via prioritaria ai bisogni degli alunni appartenenti alle categorie svantaggiate.

3 L’organizzazione del programma avviene sulla base di un regolamento interno, elaborato da ciascun istituto d’insegnamento.

4 Nel periodo gennaio - febbraio di ogni anno scolastico in corso, il consiglio di amministrazione dell’istituto d’insegnamento procede all’analisi dei bisogni per l’organizzazione del programma dell’anno scolastico successivo. Sulla base dei risultati dell’analisi dei bisogni e delle risorse esistenti (umane, finanziarie, materiali), una commissione costituita dal direttore dell’istituto d’insegnamento, dal rappresentante del comitato scolastico dei genitori, da due insegnanti della scuola primaria e da due insegnanti della scuola secondaria, eletti dal consiglio docente, predispose fino al 1° marzo l’offerta per il Programma SDS, sotto forma di pacchetti educativi. L’offerta per il Programma SDS è presentata, discussa e approvata dal consiglio docente della scuola».

L’articolo 18 di detta metodologia, intitolato «Partenariati», prevede quanto segue:

«1 All’inizio del Programma SDS gli istituti d’insegnamento possono concludere accordi di partenariato per sostenere le attività dei pacchetti educativi

con istituti che possono fornire servizi educativi (centri formativi dei capoluoghi di distretto e altri circoli per l'infanzia, circoli sportivi scolastici, ecc.) e organizzazioni non governative.

2 Per il corretto svolgimento del Programma SDS, gli istituti d'insegnamento possono concludere partenariati, contratti di patrocinio con operatori economici, persone fisiche o giuridiche nazionali o estere, nel rispetto della legislazione vigente».

*Legea nr. 359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în registrul comerțului a persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor juridice (legge n. 359/2004, recante semplificazione delle formalità all'atto della registrazione nel registro del commercio delle persone fisiche, delle associazioni familiari e delle persone giuridiche, e che disciplina la loro registrazione fiscale nonché l'autorizzazione all'esercizio dell'attività delle persone giuridiche)*

Ai sensi dell'articolo 1 di tale legge, ai fini della semplificazione delle procedure amministrative e della promozione della qualità dei servizi, è istituita una procedura di iscrizione nel registro del commercio e di registrazione fiscale delle persone fisiche, delle associazioni familiari e delle persone giuridiche, nonché di autorizzazione all'esercizio dell'attività sulla base dei modelli di dichiarazione sull'onore delle persone giuridiche che, conformemente alla legge, sono tenute a chiedere l'iscrizione nel registro del commercio.

L'articolo 15 prevede quanto segue:

«1 Ai fini del rilascio, da parte dell'ufficio unico in seno all'ufficio del registro del commercio presso il tribunale, del certificato di registrazione contenente il codice di registrazione unico o, se del caso, del certificato di iscrizione di varianti, il richiedente è tenuto a depositare, contestualmente alla domanda di registrazione e ai documenti giustificativi, il modello di dichiarazione sull'onore, sottoscritto da associati o da amministratori, da cui risulti, all'occorrenza, che:

- a) la persona giuridica non svolge, presso la sede legale o le sedi secondarie, le attività dichiarate, da più di 3 anni al massimo;
- b) la persona giuridica soddisfa le condizioni per l'esercizio della sua attività previste dalla normativa specifica nel settore sanitario, sanitario-veterinario, della tutela dell'ambiente e della tutela del lavoro, per le attività precisate nel modello di dichiarazione. (...)».

L'articolo 17 prevede che la procedura di autorizzazione all'esercizio dell'attività sulla base del modello di dichiarazione sull'onore si svolge tramite l'ufficio unico in seno all'ufficio del registro del commercio presso il tribunale, in cui il richiedente è tenuto a registrare la sede legale o secondaria, e l'articolo 17<sup>1</sup> prevede che l'ufficio unico in seno all'ufficio del registro del commercio presso il

tribunale, sulla base dei modelli di dichiarazione di cui all'articolo 15, rilascia ai richiedenti visure camerali che attestano che il modello di dichiarazione sull'onore è stato registrato.

### **Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 La ricorrente è una società commerciale che offre servizi del tipo «doposcuola» consistenti nell'organizzazione di attività complementari al programma scolastico e la cui attività principale è quella indicata dal codice CAEN 8559 – «Altre forme d'insegnamento n.c.a. [non classificate altrove]». I servizi offerti dalla ricorrente consistono in assistenza nell'effettuare i compiti, programmi educativi, corsi di lingua, corsi di arte, attività sportive, nonché il ritiro dei bambini dagli istituti d'insegnamento e la distribuzione dei pasti.
- 2 I bambini che partecipano ai programmi proposti dalla Happy Education SRL sono iscritti presso diversi istituti d'insegnamento di Cluj-Napoca e le attività svolte dalla ricorrente sono identiche a quelle contenute nel programma «La scuola dopo scuola», come disciplinato dalla metodologia del 7 settembre 2011, approvata con decreto del Ministro dell'istruzione, della ricerca, della gioventù e dello sport n. 5349/2011.
- 3 A seguito di una verifica effettuata dalla resistente, amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj, dal 16 al 20 aprile 2018, avente ad oggetto la verifica delle modalità di adempimento degli obblighi in materia di IVA relativi al periodo compreso tra il 1° agosto 2016 e il 31 dicembre 2017, sono stati adottati, il 27 aprile 2018, una relazione di verifica fiscale e un avviso di accertamento.
- 4 In sostanza, con tali due atti si constata che il fatturato del mese di luglio 2016 ha superato la soglia di esenzione dall'obbligo di pagamento di IVA di RON 220 000, prevista dall'articolo 310, paragrafo 1, del Codice tributario e che, pertanto, la ricorrente era tenuta a registrarsi ai fini dell'IVA a partire dal 1° agosto 2016. Su tale fondamento, sono stati posti a carico della ricorrente obblighi aggiuntivi di pagamento a titolo di IVA per un importo pari a RON 89 472, relativi a una base imponibile di RON 383 066.
- 5 Il reclamo proposto dalla ricorrente avverso tali atti è stato respinto dalla resistente, Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, con decisione sul reclamo del 10 settembre 2018.
- 6 È in tale contesto che la ricorrente ha proposto, il 12 marzo 2019, un ricorso dinanzi al giudice del rinvio, con cui chiede l'annullamento degli atti adottati dalle resistenti nei suoi confronti.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 7 La ricorrente sostiene che, poiché la sua attività costituisce una prestazione di servizi strettamente connessa all'attività d'insegnamento prevista dalla legge sull'educazione nazionale n. 1/2011, quest'ultima sarebbe esente da IVA in forza delle disposizioni di cui all'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario.
- 8 Essa afferma inoltre di aver intrapreso iniziative volte a ottenere l'autorizzazione per le attività svolte da parte degli istituti che si occupano del settore dell'educazione, ma tali iniziative non sono andate a buon fine in quanto lo svolgimento del programma «La scuola dopo scuola» ad opera di persone giuridiche di diritto privato non è regolamentata.
- 9 A suo avviso, il ragionamento degli organi tributari sarebbe particolarmente riduttivo e limiterebbe in modo ingiustificato il suo diritto a beneficiare dell'esenzione dall'IVA espressamente prevista dall'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario, in considerazione dell'attività di pubblico interesse esercitata mediante la prestazione di taluni servizi del tipo «doposcuola».
- 10 Inoltre, poiché dalla data della sua costituzione l'oggetto della sua attività è stato regolarmente autorizzato, in particolare con il codice CAEN 8559 — «Altre forme d'insegnamento n.c.a.», e nel periodo sottoposto alla verifica fiscale essa ha esercitato esclusivamente le attività così autorizzate, la ricorrente ha ritenuto che non occorresse ottenere ulteriori pareri affinché i servizi forniti al fine della realizzazione dell'oggetto della sua attività fossero classificati nella categoria delle operazioni esenti da IVA, ai sensi dell'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario.
- 11 Le resistenti sostengono, invocando gli articoli 58 e 61 della legge n. 1/2011, che l'attività della ricorrente non rientrerebbe nel sistema nazionale d'insegnamento e che essa non avrebbe dimostrato di essere autorizzata ad esercitare attività esenti, conformemente all'articolo 292, paragrafo 1, lettera f), del Codice tributario e al punto 42 del decreto del governo n. 1/2016, ragion per cui essa non effettuerebbe operazioni esenti da IVA ai sensi del Codice tributario.

### **Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

- 12 Secondo il giudice del rinvio, la ricorrente dovrebbe poter beneficiare dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, anche se ai sensi del diritto nazionale le prestazioni da essa fornite non sono esenti da IVA, in quanto essa non ha fornito la prova della conclusione di un partenariato con un istituto d'insegnamento ai fini dell'attuazione di un progetto nell'ambito del programma nazionale «La scuola dopo scuola», approvato dal consiglio di amministrazione dell'istituto d'insegnamento e con il parere dell'Inspectorat Școlar Județean (Ispettorato scolastico distrettuale), e, di conseguenza, non soddisfa le condizioni previste dall'articolo 292, paragrafo 1,



lettera f), del Codice tributario, in relazione al punto 42, paragrafo 3, del decreto del governo n. 1/2016, all'articolo 3, paragrafi da 1 a 5, e all'articolo 18 della metodologia di organizzazione del programma "La Scuola dopo scuola", approvata con decreto del Ministro dell'istruzione, della ricerca, della gioventù e dello sport n. 5349/2011.

- 13 Pertanto, dal momento che i servizi del tipo «doposcuola» che la ricorrente assicura agli alunni includono attività di trasmissione di conoscenze sia pratiche sia teoriche, conformemente al programma scolastico nazionale, che sono necessarie per l'approfondimento delle conoscenze acquisite dagli alunni nell'ambito dei corsi che si svolgono negli istituti d'insegnamento, e la finalità di tali attività non è puramente ricreativa, ma principalmente incentrata sullo svolgimento dei compiti e sul consolidamento delle conoscenze acquisite durante le ore di lezione tenutesi nell'ambito degli istituti d'insegnamento del sistema nazionale, l'attività della ricorrente rientra nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112.
- 14 Tuttavia, il giudice del rinvio nutre dubbi quanto al soddisfacimento da parte della ricorrente degli altri criteri previsti da tale disposizione, non essendo certo se essa possa essere considerata un «organismo riconosciuto (...) come avente finalità simili» agli enti di diritto pubblico. Pertanto, sebbene la ricorrente possieda l'autorizzazione necessaria per lo svolgimento delle attività educative individuate dal codice CAEN 8559 — «Altre forme d'insegnamento n.c.a.», tale autorizzazione è considerata insufficiente affinché i servizi forniti possano beneficiare dell'esenzione da IVA.
- 15 Esso afferma inoltre che il codice CAEN è un simbolo numerico specifico di una determinata attività economica, una classificazione a fini statistici, a livello nazionale, delle attività economiche della Romania, classificazione che è concepita per consentire il raggruppamento sulla base di criteri di omogeneità dei dati relativi alle entità economiche. Tutte le società e le persone fisiche autorizzate devono inquadrare il settore o i settori di attività utilizzando almeno un codice CAEN.