

Asunto C-612/20

Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia

Fecha de presentación:

17 de noviembre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

23 de septiembre de 2020

Parte demandante:

Happy Education SRL

Partes demandadas:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía)

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía)

Objeto del procedimiento principal

Recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía) por la demandante Happy Education SRL, solicitando la anulación de una liquidación tributaria, de la resolución de la reclamación administrativa y de un acta de inspección tributaria en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA), dictadas a su respecto por las demandadas Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía) y Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía).

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra i), y de los artículos 133 y 134 de la Directiva 2006/112.

Cuestiones prejudiciales

1. El artículo 132, apartado 1, letra i), el artículo 133 y el artículo 134 de la Directiva 2006/112, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido ¿deben interpretarse en el sentido de que servicios de educación como los incluidos en el programa nacional «Escuela después de la escuela» pueden estar comprendidos en el concepto de «servicios directamente relacionados con la enseñanza escolar» cuando se prestan en circunstancias como las del litigio principal, por un organismo privado, con fines mercantiles y al margen de un acuerdo de colaboración con un centro de enseñanza?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿puede el reconocimiento a la demandante como «organismo [...] [al que se reconoce que tiene] fines comparables» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, resultar de la normativa nacional relativa a la autorización de las actividades identificadas con el Código CAEN 8559 — «otras formas de enseñanza [no clasificadas en ningún otro epígrafe]» — por la Oficina Nacional del Registro Mercantil, así como por remisión al carácter de interés general de las actividades educativas de tipo «Escuela después de la escuela», que tienen por objeto la prevención del fracaso escolar y del abandono prematuro de la escuela, la mejora del rendimiento escolar, la enseñanza de recuperación, la aceleración del aprendizaje, el desarrollo personal y la integración social?

Disposiciones del Derecho de la Unión y jurisprudencia invocadas

Artículo 9, artículo 131, artículo 132, apartado 1, letra i), y artículos 133 y 134, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

Sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344), sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778) y sentencia de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, sobre el Código tributario, en lo sucesivo, «Código tributario»)

El artículo 292, titulado «Exenciones para determinadas actividades de interés general y exenciones para otras actividades», establece, en su apartado 1, letra f):

«1. Las siguientes operaciones de interés general estarán exentas del impuesto: [...]

f) la actividad de enseñanza establecida en la Ley n.º 1/2011, de Educación nacional, con sus modificaciones y complementos posteriores, la formación profesional de adultos, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, realizadas por instituciones públicas o por otras entidades autorizadas. La exención se concederá de acuerdo con los requisitos establecidos en el reglamento; [...].»

Artículo 310, titulado «Régimen especial de exención para las pequeñas empresas», que establece que los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual sea inferior a 220 000 RON podrán aplicar a sus operaciones sujetas la exención del impuesto, denominada régimen especial de exención. Una vez alcanzado este límite, el sujeto pasivo deberá solicitar su registro a efectos del IVA en el plazo de 10 días. Si el sujeto pasivo no solicita ser registrado a efectos del IVA o si lo solicita fuera de plazo, las autoridades tributarias establecerán las obligaciones en materia del IVA.

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Decreto Legislativo n.º 1/2016, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código tributario).

El punto 42 de este Reglamento, titulado «Exenciones para determinadas actividades de interés general y exenciones para otras actividades», dispone lo siguiente:

«42. (1) La exención establecida en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario, para la formación profesional de adultos, se aplicará por las personas autorizadas al efecto de conformidad con el Decreto Legislativo n.º 129/2000, sobre la formación profesional de adultos [...], por las personas autorizadas para la formación profesional del personal aeronáutico civil navegante al que se refiere la Ley n.º 223/2007, sobre el Estatuto del personal aeronáutico civil navegante profesional de la aviación civil de Rumanía [...], así como por la Agencia Nacional de Funcionarios Públicos para la actividad de perfeccionamiento profesional. Estarán igualmente exentos los servicios de formación profesional prestados por los proveedores de formación profesional en virtud de contratos de colaboración celebrados con la Agencia Nacional de Funcionarios Públicos con arreglo al artículo 23 del Decreto Legislativo

n.º 1 066/2008, por el que se aprueban las normas sobre la formación profesional de los funcionarios públicos.

(2) La exención establecida en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario no se aplicará a los estudios o investigaciones realizadas a título oneroso por escuelas, universidades o cualquier otra institución de enseñanza, en favor de terceros. En este sentido se pronunció el [Tribunal de Justicia] en su sentencia en el asunto C-287/00.

(3) La exención prevista en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario se aplicará también a las entregas de bienes y prestaciones de servicios directamente relacionadas con los servicios de enseñanza, tales como la venta de libros de texto o la organización de conferencias relacionadas con la actividad de enseñanza, realizadas por instituciones públicas u otras entidades autorizadas para las actividades de enseñanza o para la formación profesional de adultos, o la prestación de servicios de examen de acceso a los servicios educativos o de formación profesional de adultos.

(4) La exención establecida en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario no se aplicará a las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios realizadas por las instituciones públicas o por otras entidades autorizadas para las actividades de enseñanza o para la formación profesional de adultos, destinadas a la actividad exenta del impuesto prevista en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario».

Legea educației naționale nr. 1/2011 (Ley n.º 1/2011, de Educación nacional)

El artículo 1 establece que esta Ley asegurará el marco para el ejercicio, bajo la autoridad del Estado rumano, del derecho fundamental a la enseñanza a lo largo de toda la vida. Dicha Ley regula la estructura, funciones, organización y funcionamiento del sistema nacional de enseñanza pública, privada y confesional.

El artículo 22 establece que el sistema nacional de enseñanza preuniversitaria está constituido por el conjunto de centros de enseñanza públicos, privados y confesionales autorizados o acreditados y que la enseñanza preuniversitaria se organiza por niveles, formas de enseñanza y, en su caso, ramas y perfiles, y que garantizará las condiciones necesarias para adquirir las competencias fundamentales y para la profesionalización progresiva.

El artículo 58, titulado «Programa “Escuela después de la escuela”», establece que:

«(1) Mediante decisión del consejo de administración, los centros de enseñanza podrán extender las actividades con los alumnos tras el horario lectivo mediante programas de “Escuela después de la escuela”.

(2) A través del programa “Escuela después de la escuela” se ofrecerán, en colaboración con las autoridades públicas locales y con las asociaciones de padres,

actividades educativas, recreativas y de tiempo libre, para la consolidación de las competencias adquiridas o para acelerar el aprendizaje, así como clases de recuperación. Allí donde sea posible, la cooperación se podrá realizar con organizaciones no gubernamentales con competencias en este ámbito.

(3) Los programas “Escuela después de la escuela” se organizarán conforme a una metodología aprobada por Orden del Ministro de Educación, Investigación, Juventud y Deporte.

(4) Con arreglo a la Ley, el Estado podrá financiar el programa “Escuela después de la escuela” en favor de los niños y alumnos pertenecientes a grupos desfavorecidos».

Metodologia de organizare a programului «Școala după școală», aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5 349/2011 (Metodología de organización del programa «Escuela después de la escuela», aprobada por la Orden n.º 5 349/2011 del Ministro de Educación, Investigación, Juventud y Deporte):

El artículo 2, apartado 1, de esta Metodología establece:

«(1) El programa “Escuela después de la escuela”, en lo sucesivo, **Programa SDS**, es un programa complementario del programa escolar obligatorio, que ofrece oportunidades de enseñanza formal y no formal para la consolidación de las competencias, clases de recuperación y aceleración del aprendizaje mediante actividades educativas, recreativas y de tiempo libre».

El artículo 3 de esta Metodología, titulado «Organización del Programa SDS» establece, en sus apartados 1 a 5, lo siguiente:

«(1) se concebirá por , Mediante consulta a los alumnos, a los representantes legales, a los docentes, a la comunidad local y a otras instituciones y organizaciones colaboradoras, los centros de enseñanza concebirán el Programa SDS en forma de proyecto, tras un análisis de las necesidades. Sobre la base de estas gestiones, los centros de enseñanza establecerán el grupo destinatario del Programa SDS.

(2) La oferta del Programa SDS se proyectará de tal forma que responda con prioridad a las necesidades de los alumnos pertenecientes a grupos desfavorecidos.

(3) La organización del programa se realizará sobre la base de un reglamento interno, elaborado por cada centro de enseñanza.

(4) Durante los meses de enero y febrero de cada curso escolar corriente, el consejo de administración del centro de enseñanza realizará el análisis de necesidades para la organización del programa en el año escolar siguiente. Sobre la base de los resultados del análisis de necesidades y de los recursos existentes

(humanos, financieros y materiales), una comisión formada por el director del centro de enseñanza, el representante del comité de padres de la escuela, dos docentes de enseñanza primaria y dos de enseñanza secundaria, elegidos por el consejo de docentes, elaborarán, hasta el 1 de marzo, la oferta del Programa SDS, en forma de paquetes educativos. La oferta del Programa SDS se presentará, debatirá y aprobará por el consejo de docentes de la escuela».

El artículo 18 de la Metodología citada, titulado «Colaboraciones», establece lo siguiente:

«(1) En apoyo de las actividades de los paquetes educativos, al inicio del Programa SDS los centros de enseñanza podrán celebrar acuerdos de colaboración con instituciones que pueden prestar servicios educativos (centros culturales, clubes infantiles, clubes deportivos escolares, etc.) y organizaciones no gubernamentales.

(2) Para el buen desarrollo del Programa SDS, los centros de enseñanza podrán celebrar acuerdos de colaboración y contratos de patrocinio con operadores económicos, personas físicas o jurídicas nacionales o extranjeras, con sujeción a la normativa en vigor».

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 (Ley n.º 359/2004, sobre la simplificación de las formalidades para la inscripción en el Registro Mercantil de las personas físicas, asociaciones familiares y personas jurídicas, y sobre el registro fiscal de estas, así como para la autorización de funcionamiento de las personas jurídicas).

De acuerdo con el artículo 1 de esta Ley, con el objeto de simplificar los trámites administrativos y para promover la calidad de los servicios, se establece un procedimiento de inscripción en el Registro Mercantil y de registro fiscal de las personas físicas, asociaciones familiares y personas jurídicas, así como de autorización de funcionamiento en virtud de declaraciones juradas normalizadas para personas jurídicas que, de acuerdo con la ley, tienen la obligación de solicitar la inscripción en el Registro Mercantil.

El artículo 15 dispone lo siguiente:

«(1) A los efectos de la emisión, por la Oficina Única del Registro Mercantil del Tribunal, del certificado de registro que contiene el código único de identificación o, en su caso, del certificado de inscripción de menciones, el solicitante estará obligado a aportar, junto con la solicitud de inscripción y los documentos justificantes, la declaración jurada normalizada firmada por los socios o administradores de la que se desprenda, en su caso, que:

- a) la persona jurídica no desarrolla, en la sede social o en sedes secundarias, las actividades declaradas durante un período máximo de 3 años:

- b) la persona jurídica cumple los requisitos de funcionamiento establecidos en la normativa específica en materia sanitaria, veterinaria, de protección del medio ambiente y de protección laboral, para las actividades especificadas en la declaración normalizada [...]».

El artículo 17 establece que el procedimiento de autorización de funcionamiento en virtud de la declaración jurada normalizada se tramitará a través de la Oficina Única del Registro Mercantil del Tribunal, ante la que el solicitante tiene la obligación de registrar la sede social o secundaria, y el artículo 17¹ dispone que, en virtud de las declaraciones normalizadas previstas en el artículo 15, la Oficina Única del Registro Mercantil del Tribunal emitirá a los solicitantes los certificados acreditativos del registro de la declaración jurada normalizada.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante es una sociedad mercantil que presta servicios de tipo «extraescolar», consistentes en la organización de actividades complementarias del programa escolar, siendo su principal objeto de actividad el que aparece en el código CAEN (Clasificación nacional de actividades económicas) 8559 — «otras formas de enseñanza [no clasificadas en ningún otro epígrafe]». Los servicios ofertados por la demandante consisten en ayuda en los deberes, cursos de idiomas extranjeros, cursos de arte y actividades deportivas, así como la recogida de los niños de los centros de enseñanza y el comedor escolar.
- 2 Los niños que participan en los programas ofertados por Happy Education SRL están matriculados en centros de enseñanza de Cluj-Napoca y las actividades desarrolladas por la demandante son idénticas a las incluidas en el programa «Escuela después de la escuela», tal como este último está regulado por el Reglamento de 7 de septiembre de 2011, aprobado por la Orden n.º 5 349/2011 del Ministro de Educación, Investigación, Juventud y Deportes.
- 3 A raíz de una inspección realizada entre el 16 y el 20 de abril de 2018 por la demandada, Administración Provincial de Hacienda de Cluj, que tenía por objeto la comprobación del modo de cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA correspondientes al período comprendido entre el 1 de agosto de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, se emitieron, el 27 de abril de 2018, un acta de inspección y una liquidación tributaria.
- 4 En lo esencial, a través de los dos actos administrativos se comprueba que el volumen de negocios del mes de julio 2016 superó el límite de 220 000 RON previsto para la exención del IVA en el artículo 310, apartado 1, del Código tributario y que, por lo tanto, la demandante tenía la obligación de registrarse a efectos del IVA desde el 1 de agosto de 2016. Por ese motivo se establecieron a cargo de la demandante obligaciones de pago adicionales, consistentes en un IVA por importe de 89 472 RON correspondiente a una base imponible de 383 066 RON.

- 5 La reclamación administrativa formulada por la demandante contra estos actos fue desestimada por la demandada, Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, mediante resolución de 10 de septiembre de 2018.
- 6 En estas circunstancias, el 12 de marzo de 2019 la demandante interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la anulación de los dos actos adoptados a su respecto por las demandadas.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 7 La demandante considera que, dado que su actividad constituye una prestación de servicios directamente relacionados con la actividad de enseñanza prevista en la Ley n.º 1/2011, de Educación nacional, tal actividad está exenta del IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario.
- 8 Además, la demandante señala que inició los trámites para obtener, de las instituciones competentes en materia de educación, la autorización para las actividades desarrolladas, pero que tales trámites no prosperaron por no estar regulada la realización del programa «Escuela después de la escuela» por las personas jurídicas de Derecho privado.
- 9 Según la demandante, el razonamiento de los órganos tributarios es especialmente restrictivo y limita injustificadamente su derecho a beneficiarse de la exención del IVA prevista expresamente en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario, teniendo en cuenta la actividad de interés público desempeñada mediante la prestación de servicios de tipo «extraescolar».
- 10 Además, dado que en la fecha de su constitución obtuvo la autorización para su actividad, específica del código CAEN 8559 — «otras formas de enseñanza [no clasificadas en ningún otro epígrafe]» y durante el período objeto de la inspección tributaria desempeñó exclusivamente las actividades así autorizadas, la demandante consideró que no era necesaria la obtención de autorizaciones adicionales para que los servicios prestados en ejercicio de su objeto de actividad estuvieran incluidos en la categoría de operaciones exentas del IVA en virtud del artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario.
- 11 Invocando los artículos 58 y 61 de la Ley n.º 1/2011, de Educación nacional, las demandadas sostienen que la actividad de la demandante no está comprendida en el sistema nacional de enseñanza y que esta no ha demostrado de estar autorizada para desarrollar las actividades exentas en virtud del artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario, y del punto 42 del Decreto Legislativo n.º 1/2016, por lo que, de acuerdo con el Código tributario, no realiza operaciones exentas.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 12 Según el órgano jurisdiccional remitente, la demandante debería beneficiarse de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, aunque, de acuerdo con el Derecho nacional, los servicios ofrecidos por ella no estén exentos del IVA por no haber demostrado la celebración de un acuerdo de colaboración con un centro de enseñanza con el objeto de implementar un proyecto en el marco del programa nacional «Escuela después de la escuela», aprobado por el consejo de administración del centro de enseñanza y con el visto bueno de la Inspección Provincial de Educación y, por lo tanto, por no cumplir los requisitos previstos en el artículo 292, apartado 1, letra f), del Código tributario, en relación con el punto 42, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 1/2016, y con el artículo 3, apartados 1 a 5, y el artículo 18 de la Metodología de organización del programa «Escuela después de la escuela», aprobada por Orden n.º 5 349/2011 del Ministro de Educación, Investigación, Juventud y Deporte.
- 13 De este modo, dado que los servicios de tipo «extraescolar» que la demandante presta a los alumnos incluyen actividades de transmisión de conocimientos tanto prácticas como teóricas, de conformidad con el programa escolar nacional, las cuales son necesarias para profundizar en los conocimientos adquiridos por los alumnos en las clases impartidas en los centros de enseñanza, y que la finalidad de dichas actividades no es meramente recreativa, sino principalmente orientada a la realización de los deberes y a la consolidación de los conocimientos adquiridos durante las clases escolares impartidas en los centros de enseñanza del sistema nacional, la actividad de la demandante está comprendida en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria» del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.
- 14 Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente tiene dudas sobre el cumplimiento por la demandante de los demás requisitos establecidos en esta norma, y no está claro si puede considerársela «organismo [...] [al que se reconoce que tiene] fines comparables» a los de los organismos de Derecho público. Así, aunque la demandante tiene la autorización necesaria para desempeñar las actividades educativas identificadas en el código CAEN 8559 — «otras formas de enseñanza [no clasificadas en ningún otro epígrafe]», esta autorización se considera insuficiente para beneficiarse de la exención del IVA para los servicios prestados.
- 15 El órgano jurisdiccional remitente añade que el código CAEN es un símbolo numérico específico de una determinada actividad económica, una clasificación con fines estadísticos, a nivel nacional, de las actividades económicas de Rumanía, y que esta clasificación está concebida para permitir la agrupación, según criterios homogéneos, de los datos relativos a las entidades económicas. Todas las sociedades mercantiles y los autónomos deben clasificar su área o áreas de actividad utilizando, al menos, un código CAEN.