

**Processo C-612/20****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

17 de novembro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Tribunalul Cluj (Tribunal Regional de Cluj, Roménia)

**Data da decisão de reenvio:**

23 de setembro de 2020

**Recorrente:**

Happy Education SRL

**Recorridos:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

**Objeto do processo principal**

Recurso administrativo interposto perante o Tribunalul Cluj (Tribunal Regional de Cluj, Roménia) pela recorrente Happy Education SRL, com o qual pede a anulação de uma nota de liquidação, de uma decisão sobre uma reclamação e de um auto de inspeção fiscal em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) emitidos a seu respeito pelas recorridas, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca, Roménia) e Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administração Distrital das Finanças Públicas de Cluj, Roménia).

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Pede-se, nos termos do artigo 267.º TFUE, a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), e dos artigos 133.º e 134.º da Diretiva 2006/112.

## Questões prejudiciais

1. Devem o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), o artigo 133.º e o artigo 134.º da Diretiva 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretados no sentido de que os serviços educativos conforme incluídos no programa nacional «Școala după școală» [«A Escola depois da Escola»] podem ser abrangidos pelo conceito de «serviços estreitamente relacionados com o ensino escolar» quando sejam prestados, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, por uma entidade privada, com fins lucrativos e sem um acordo de parceria celebrado com um estabelecimento de ensino?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, pode o reconhecimento da recorrente como «organismo que prossegue fins análogos», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, resultar das disposições legislativas nacionais relativas à autorização das atividades identificadas com o código CAEN 8559 «Outras formas de ensino (n.c.a.)» pelo Oficiul Național no Registrului Comerțului (Instituto Nacional do Registo Comercial, Roménia), bem como por referência ao caráter de interesse geral das atividades educativas do tipo «A Escola depois da Escola», que visam prevenir o abandono escolar e o abandono escolar precoce, a melhoria do rendimento escolar, a recuperação escolar, o ensino acelerado, o desenvolvimento pessoal e a inclusão social?

## Disposições de direito da União e jurisprudência invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, artigos 9.º e 131.º, artigo 132.º, n.º 1, alínea i), e artigos 133.º e 134.º

Acórdãos de 14 de junho de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343); de 14 de junho de 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344); de 28 de novembro de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778); e de 14 de março de 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

## Disposições de direito nacional invocadas

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 227/2015 que institui o Código Tributário, Roménia; a seguir «Código Tributário»)*

Nos termos do artigo 292.º, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral e isenções em benefício de outras atividades», n.º 1, alínea f):

«1 As seguintes operações de interesse geral estão isentas de imposto [...]:

f) a atividade de ensino prevista pela Legea educației naționale nr. 1/2011 (Lei da Educação Nacional, n.º 1/2011), e posteriores alterações e aditamentos, a formação profissional de adultos e as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com essas atividades, efetuadas pelos estabelecimentos públicos ou por outros organismos autorizados. A isenção é concedida nas condições previstas nas normas de execução; [...]».

O artigo 310.º, com a epígrafe «Regime especial de isenção para as pequenas empresas», prevê que os sujeitos passivos cujo volume anual de negócios é inferior a 220 000 lei romenos (RON) podem aplicar a isenção do imposto denominado regime especial de isenção, às suas operações tributáveis. No prazo de 10 dias a contar da data em que atinja esse limiar, o sujeito passivo deve requerer o seu registo para efeitos de IVA. Se o sujeito passivo não requerer o seu registo para efeitos de IVA ou o requerer com atraso, as autoridades tributárias procedem à determinação das obrigações em matéria de IVA.

*Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodocice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Decreto do Governo n.º 1/2016, que aprova as normas de execução da Lei n.º 227/2015 que institui o Código Tributário, Roménia)*

O ponto 42 destas normas de execução, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral e isenções em benefício de outras atividades», prevê:

«42. (1) A isenção prevista no artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário para a formação profissional de adultos aplica-se às entidades autorizadas para o efeito, em conformidade com o Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților [...] (Portaria do Governo n.º 129/2000 em matéria de formação profissional de adultos), às entidades autorizadas para a formação profissional do pessoal da aeronáutica civil em atividade, a que se refere a Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România [...] (Lei n.º 223/2007, que estabelece o Estatuto dos Trabalhadores Profissionais da Aeronáutica Civil em atividade na aviação civil da Roménia), e à Agência Nacional dos Funcionários Públicos para a atividade de desenvolvimento profissional. Estão igualmente isentos os serviços de formação profissional prestados por formadores profissionais com base em contratos de parceria celebrados com a Agência Nacional dos Funcionários Públicos ao abrigo do artigo 23.º da Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea Normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (Decreto do Governo n.º 1066/2008, que aprova as normas relativas à formação profissional dos funcionários públicos).

(2) A isenção prevista no artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário não se aplica aos estudos ou às atividades de investigação realizadas a título oneroso por escolas, universidades ou quaisquer outros estabelecimentos de ensino para

outras pessoas. O [Tribunal de Justiça] pronunciou-se neste sentido no seu Acórdão proferido no processo C-287/00.

(3) A isenção prevista no artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário aplica-se igualmente às entregas de bens e às prestações de serviços estreitamente relacionadas com os serviços educativos, tais como a venda de manuais escolares, a organização de conferências no âmbito da atividade educativa, efetuadas por estabelecimentos públicos ou por outros organismos autorizados para as atividades de ensino ou para a formação profissional de adultos, a realização de exames de acesso aos serviços educativos ou de formação profissional de adultos.

(4) A isenção prevista no artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário não se aplica às aquisições de bens ou de serviços efetuadas por estabelecimentos públicos ou outros organismos autorizados para as atividades de ensino ou para a formação profissional de adultos, destinadas às atividades isentas de imposto previstas no artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário.»

*Lei da Educação Nacional n.º 1/2011*

O artigo 1.º prevê que esta lei estabelece o quadro para o exercício, sob a autoridade do Estado romeno, do direito fundamental à educação ao longo de toda a vida. A presente lei regula a estrutura, as funções, a organização e o funcionamento do sistema nacional de ensino público, privado e confessional.

O artigo 22.º prevê que o sistema nacional de ensino pré-universitário é constituído pelo conjunto dos estabelecimentos de ensino públicos, privados e confessionais autorizados ou acreditados e que o ensino pré-universitário está organizado em níveis, tipos de ensino e, eventualmente, ramos e perfis e garante as condições necessárias para a aquisição das competências fundamentais e para a formação profissional progressiva.

O artigo 58.º, intitulado «Programa “Școala după școală” (“A Escola depois da Escola”)), prevê:

«1 Os estabelecimentos de ensino podem, por decisão do conselho de administração, alargar as suas atividades com os alunos após as horas letivas, através do programa “A Escola depois da Escola”.

2 Em parceria com as autoridades públicas locais e com as associações de pais, através do programa “A Escola depois da Escola”, são oferecidas atividades educativas, recreativas, de ocupação de tempos livres, de consolidação das competências adquiridas ou de aprendizagem acelerada, bem como atividades de ensino de recuperação. Sempre que possível, a parceria pode ser realizada com organizações não governamentais dotadas de competências na matéria.

3 Os programas “A Escola depois da Escola” são organizados com base numa metodologia aprovada por decreto do Ministro da Educação, da Investigação, da Juventude e do Desporto.

4 O Estado pode financiar o programa “A Escola depois da Escola” para as crianças e os alunos pertencentes a escalões desfavorecidos, nos termos da lei.»

*Metodologia de organizare a programului Școala droă școală’, aprobată prin Ordinul ministrului eletcației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Metodologia de organização do programa «A Escola depois da Escola», aprovada por Despacho do Ministro da Educação, da Investigação, da Juventude e do Desporto n.º 5349/2011, Roménia)*

O artigo 2.º, n.º 1, desta metodologia prevê:

«1 O programa “A Escola depois da Escola”, a seguir “Programa SDS” é um programa complementar do programa de ensino obrigatório, que oferece a possibilidade de ensino formal e informal para a consolidação das competências, o ensino de recuperação e o ensino acelerado através de atividades educativas, recreativas e de ocupação de tempos livres.

O artigo 3.º desta metodologia, intitulado «Organização do Programa SDS», dispõe, nos seus n.ºs 1 a 5, o seguinte:

«1 O programa SDS é concebido pelos estabelecimentos de ensino sob a forma de projeto na sequência de uma análise das necessidades, mediante consulta dos alunos, dos representantes legais, do pessoal docente, da comunidade local e de outros estabelecimentos e organizações parceiras. Com base nessas iniciativas, os estabelecimentos de ensino determinam o grupo destinatário do programa SDS.

2 A oferta do programa SDS é concebida de modo a responder prioritariamente às necessidades dos alunos pertencentes aos escalões desfavorecidos.

3 A organização do programa é feita com base num regulamento interno, elaborado por cada estabelecimento de ensino.

4 Entre janeiro e fevereiro de cada ano letivo em curso, o conselho de administração do estabelecimento de ensino procede à análise das necessidades para a organização do programa do ano letivo seguinte. Com base nos resultados da análise das necessidades e dos recursos existentes (humanos, financeiros, materiais), uma comissão constituída pelo diretor do estabelecimento de ensino, pelo representante da associação de pais, por dois professores do ensino básico e dois professores do ensino secundário, eleitos pelo conselho pedagógico, prepara até 1 de março a proposta do Programa SDS, sob a forma de pacotes educativos. A proposta do Programa SDS é apresentada, discutida e aprovada pelo conselho pedagógico da escola».

O artigo 18.º da referida metodologia, sob a epígrafe «Parcerias», prevê:

«1 No início do Programa SDS, os estabelecimentos de ensino podem celebrar acordos de parceria para apoiar as atividades dos pacotes educativos com

estabelecimentos que possam prestar serviços educativos (centros de formação das capitais de distrito e outras associações para a infância, clubes desportivos escolares, etc.) e organizações não governamentais.

2 Para o bom desenvolvimento do Programa SDS, os estabelecimentos de ensino podem celebrar acordos de parceria e contratos de patrocínio com operadores económicos, pessoas singulares ou coletivas, nacionais ou estrangeiras, em cumprimento da legislação em vigor.»

*Legea nr. 359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în Registrul Comerțului a persoanelor Fizice, asociațiilor și persoanelor Juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor Juridice (Lei n.º 359/2004, relativa à simplificação das formalidades do registo comercial das pessoas singulares, das associações familiares e das pessoas coletivas e que regula o respetivo registo fiscal, bem como a autorização para o exercício da atividade das pessoas coletivas).*

Nos termos do artigo 1.º desta lei, para simplificar os procedimentos administrativos e a promoção da qualidade dos serviços, é instituído um procedimento de inscrição no registo comercial e de registo fiscal das pessoas singulares, das associações familiares e das pessoas coletivas, bem como de autorização para o exercício da atividade com base nos modelos de declaração sob compromisso de honra das pessoas coletivas que, nos termos da lei, são obrigadas a requerer a inscrição no registo comercial.

O artigo 15.º dispõe do seguinte modo:

«1 Para efeitos da emissão, pelo balcão único do registo comercial junto do tribunal, do certificado de registo que contém o código de registo único ou, se for o caso, do certificado de inscrição de menções, o requerente deve apresentar, simultaneamente com o pedido de registo e os documentos comprovativos, o modelo de declaração sob compromisso de honra, assinado por sócios ou por administradores, do qual resulte, se for o caso, que:

- a) a pessoa coletiva não exerce, no máximo, há mais de três anos, na sede estatutária ou nos estabelecimentos secundários, as atividades declaradas;
- b) a pessoa coletiva preenche as condições para o exercício da sua atividade previstas na legislação específica no domínio sanitário, veterinário, da proteção do ambiente e das condições de trabalho, para as atividades especificadas no modelo de declaração».

O artigo 17.º prevê que o procedimento de autorização para o exercício da atividade com base no modelo de declaração sob compromisso de honra é tramitado através do balcão único do registo comercial junto do tribunal, no qual o requerente deve registar a sede social ou o estabelecimento secundário, e o artigo 17<sup>1.º</sup> prevê que, com base nos modelos de declaração referidos no artigo 15.º, o balcão único do registo comercial junto do tribunal emite aos

requerentes certidões que atestam que o modelo de declaração sob compromisso de honra foi registado.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A recorrente é uma sociedade comercial que presta serviços do tipo «depois da escola» que consistem na organização de atividades complementares ao programa escolar e cuja atividade principal é a indicada pelo código CAEN 8559 – «Outras formas de ensino (n.c.a.) [sem outra classificação específica]». Os serviços prestados pela recorrente consistem na assistência na realização de tarefas, programas educativos, cursos de línguas, cursos de arte, atividades desportivas, bem como na recolha das crianças junto dos estabelecimentos de ensino e na distribuição de refeições.
- 2 As crianças que participam nos programas propostos pela Happy Education SRL estão matriculadas em diversos estabelecimentos de ensino de Cluj-Napoca e as atividades desenvolvidas pela recorrente são idênticas às do programa «A Escola depois da Escola», conforme regulado pela Metodologia de 7 de setembro de 2011, aprovada por Despacho do Ministro da Educação, da Investigação, da Juventude e do Desporto n.º 5349/2011.
- 3 Na sequência de uma inspeção efetuada pela recorrida, a Administração Distrital das Finanças Públicas de Cluj, de 16 a 20 de abril de 2018, que tinha por objeto a inspeção das modalidades de cumprimento das obrigações em matéria de IVA relativas ao período compreendido entre 1 de agosto de 2016 e 31 de dezembro de 2017, foram adotados, em 27 de abril de 2018, um relatório de inspeção fiscal e uma nota de liquidação.
- 4 Em substância, com esses dois atos, constata-se que o volume de negócios do mês de julho de 2016 ultrapassou o limiar de isenção da obrigação de pagamento do IVA de 220 000 RON, previsto no artigo 310.º, n.º 1, do Código Tributário, e que, portanto, a recorrente estava obrigada a registar-se para efeitos de IVA a partir de 1 de agosto de 2016. Com esse fundamento, foram impostas à recorrente obrigações adicionais de pagamento a título de IVA no montante de 89 472 RON, relativas a uma matéria coletável de 383 066 RON.
- 5 A reclamação apresentada pela recorrente contra esses atos foi indeferida pela recorrida, a Direção- Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca, por Decisão sobre a reclamação de 10 de setembro de 2018.
- 6 Foi nesse contexto que a recorrente interpôs, em 12 de março de 2019, um recurso no órgão jurisdicional de reenvio, com o qual pede a anulação dos atos adotados pelas recorridas a seu respeito.

**Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 7 A recorrente alega que, na medida em que a sua atividade constitui uma prestação de serviços estreitamente relacionada com a atividade de ensino prevista na Lei da Educação Nacional, n.º 1/2011, está isenta de IVA ao abrigo das disposições do artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário.
- 8 Além disso, afirma que diligenciou com vista a obter a autorização para as atividades exercidas pelos estabelecimentos que se ocupam do setor da educação, mas essas diligências não foram bem-sucedidas, na medida em que o desenvolvimento do programa «A Escola depois da Escola» por pessoas coletivas de direito privado não está regulamentado.
- 9 No seu entender, o raciocínio dos órgãos tributários é particularmente redutor e limita de forma injustificada o seu direito a beneficiar da isenção do IVA expressamente prevista no artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário, tendo em conta a atividade de interesse geral exercida mediante a prestação alguns serviços do tipo «depois da escola».
- 10 Além disso, visto que, desde a data da sua constituição, o objeto da sua atividade foi regularmente autorizado, em particular com o código CAEN 8559 «Outras formas de ensino (n.c.a.)», e no período objeto da inspeção fiscal, exerceu exclusivamente as atividades assim autorizadas, a recorrente considerou que não havia que obter pareceres adicionais para que os serviços prestados para a realização do objeto da sua atividade fossem classificados na categoria das operações isentas de IVA, nos termos do artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário.
- 11 As recorrentes alegam, invocando os artigos 58.º e 61.º da Lei n.º 1/2011, que a atividade da recorrente não é abrangida pelo sistema nacional de ensino e que esta não demonstrou que estava autorizada a exercer atividades isentas, nos termos do artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário e do ponto 42 do Decreto do Governo n.º 1/2016, pelo que não efetua operações isentas de IVA na aceção do Código Tributário.

**Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 12 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a recorrente deve poder beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112, mesmo que, nos termos do direito nacional, as prestações por ela fornecidas não estejam isentas de IVA, na medida em que não fez prova da celebração de uma parceria com um estabelecimento de ensino para efeitos da execução de um projeto no âmbito do programa nacional «A Escola depois da Escola», aprovado pelo conselho de administração do estabelecimento de ensino e com o parecer do Inspectorat Școlar Județean (Inspeção Distrital Escolar), e, conseqüentemente, não preencha as condições previstas no artigo 292.º, n.º 1, alínea f), do Código Tributário, em relação ao ponto 42, n.º 3, do Decreto do Governo n.º 1/2016, ao



artigo 3.º, n.ºs 1 a 5, e ao artigo 18.º da Metodologia da Organização do Programa «A Escola depois da Escola», aprovada por Despacho do Ministro da Educação, da Investigação, da Juventude e do Desporto n.º 5349/2011.

- 13 Assim, na medida em que os serviços do tipo «depois da escola», que a recorrente assegura aos alunos, incluem atividades de transmissão de conhecimentos, tanto práticos como teóricos, em conformidade com o programa de ensino nacional, que são necessários para o aprofundamento dos conhecimentos adquiridos pelos alunos no âmbito dos cursos que decorrem nos estabelecimentos de ensino, e a finalidade dessas atividades não é puramente recreativa, mas principalmente centrada no desenvolvimento das competências e na consolidação dos conhecimentos adquiridos durante as horas letivas nos estabelecimentos de ensino do sistema nacional, a atividade da recorrente enquadra-se no conceito de «ensino escolar ou universitário» a que se refere o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.
- 14 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto ao cumprimento pela recorrente dos outros critérios previstos nessa disposição, uma vez que não é certo que possa ser enquadrada no conceito de outros «organismos que o Estado-Membro [...] considere prosseguirem fins análogos» aos dos organismos de direito público. Assim, embora a recorrente detenha a autorização necessária para exercer as atividades educativas identificadas com o código CAEN 8559 «Outras formas de ensino (n.c.a.)», essa autorização é considerada insuficiente para que os serviços prestados possam beneficiar da isenção de IVA.
- 15 Alega igualmente que o código CAEN é um símbolo numérico específico de uma determinada atividade económica, uma classificação para fins estatísticos, a nível nacional, das atividades económicas da Roménia, concebida para permitir o agrupamento com base em critérios de homogeneidade dos dados relativos às entidades económicas. Todas as sociedades e pessoas singulares autorizadas devem enquadrar o seu setor ou os seus setores de atividade utilizando, pelo menos, um código CAEN.