

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 9 de febrero de 2006

■ **Asunto:** C-415/04

■ **Partes:** Staatssecretaris van Financiën y Stichting Kinderopvang Enschede.

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Exenciones – Prestaciones de servicios relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social así como con la protección y la educación de la infancia o de la juventud.

I. Comentario

En esta Sentencia el Tribunal trata de dilucidar sobre la clasificación del servicio prestado por la Fundación cuando actúa como intermediario entre los padres y los cuidadores independientes. La controversia entre la Fundación y las autoridades tributarias de los Países Bajos se refiere a la imposición del IVA sobre las cantidades que la Fundación cobra a los padres por cada hora en que un cuidador independiente se ocupa del cuidado de un niño, porque la primera considera que se trata de una actividad exenta al ser una de las contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, a saber la asistencia social, la protección de la infancia y de la juventud, y la educación de la infancia o de la juventud, respectivamente, mientras que la administración tributaria sostiene lo contrario.

El Tribunal, al igual que en sus Conclusiones el Abogado General Jacobs, analizan si el servicio concreto puede enmarcarse dentro de un servicio de asistencia social. El Tribunal señala que para que los servicios prestados por la Fundación como intermediaria puedan quedar exentos con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, deben estar directamente relacionados con una de las actividades definidas en dichas disposiciones.

En este punto el Tribunal, de una forma similar a la señalada en la Sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, asuntos acumulados C-394/04 y C-395/04, determina que criterios hay que tener en cuenta para determinar que un servicio este directamente relacionado con el servicio de asistencia social, y por lo tanto puede acogerse a una exención de las contempladas en las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), g), h), i), l), m) y n. Reseñar que estas exenciones tienen en común que todas ellas utilizan el concepto de una relación directa entre la prestación de un servicio y una actividad de interés general, con independencia de que la prestación de que se trate la lleve a cabo un organismo de carácter público, social, cultural, asociativo, sin ánimo de lucro u otro similar; y que todas están sujetas a las salvedades establecidas en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b). Por lo tanto si un servicio que no está exento *per se*, está directamente relacionado con ellos podría estar exento de tributación.

Para el Tribunal existirá esta directa relación cuando:

- Que los servicios prestados por el sujeto pasivo puedan incluirse en alguna de las actividades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva.
- Que el prestatario sea un organismo reconocido en el Estado miembro como de carácter social en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.
- Que las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones exentas.
- Que dicha exención no produzca un falseamiento de la competencia, en el sentido de que las prestaciones de servicios no están esencialmente destinados a procurar ingresos suplementarios al prestador por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

2. Antecedentes

Stichting Kinderopvang Enschede, la Fundación, es una institución sin ánimo de lucro que garantiza en varios lugares la guarda de niños en edad no escolar y ofrece acogida a escolares en horario extraescolar. Además, dispone de un fichero de padres de acogida [en lo sucesivo, «cuidadores»] que, tras haber sido objeto de control por dicha institución, se

dedican en sus casas a la guarda de niños. Los cuidadores pueden recibir formación a costa de la Fundación.

La Fundación pone en contacto a los padres que opten por la guarda de su hijo en casa de un cuidador con aquellos que figuran en su fichero y que se ajusten lo más posible a sus deseos. A continuación, la Fundación sirve de intermediaria para la celebración de un contrato por escrito entre los padres del niño y los cuidadores. Si, después de algún tiempo, una de las partes desea rescindir el contrato o si no se cumplen sus términos, los padres del niño pueden recurrir de nuevo a los servicios de la Fundación. La Fundación no se hace responsable de los perjuicios que puedan derivarse del incumplimiento del contrato. Tampoco garantiza que los cuidadores presten efectivamente la guarda durante las horas solicitadas.

Por las prestaciones de servicios que realizaba como intermediaria, la Fundación cobraba a los padres, durante el período de que se trata en el litigio principal, la cantidad de 3,45 NLG por niño y hora cuando se utilizaban los servicios de un cuidador. Además, los padres pagaban a éstos la cantidad de 5 NLG por niño y hora.

Por dichas prestaciones de servicios, la Fundación abonó, conforme a la liquidación relativa al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 1998, la cantidad de 6.424 NLG en concepto de IVA. Sin embargo, presentó una reclamación ante el inspector competente para solicitar la devolución de dicho impuesto, basándose en lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letra f), de la Ley de 1968 en relación con el artículo 7, apartado 1, del Decreto de aplicación, así como con el anexo B, letra b), punto 6, de este Decreto, al sostener que de tales disposiciones se deriva que dichas prestaciones de servicios están exentas del IVA. El referido inspector desestimó esta reclamación.

La Fundación interpuso recurso contra dicha resolución de desestimación ante el Gerechtshof te Arnhem que falló a su favor mediante la sentencia de 9 de abril de 2001 por la que anula aquélla. La Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden, que planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g), h) e i), de la Sexta Directiva en el sentido de que la prestación de servicios descrita [en la resolución de remisión], consistente en la intermediación en la guarda de niños en edad preescolar y de escolares en horario extraescolar en casas de padres de acogida, debe calificarse de prestación de servicios a los efectos de alguna de las referidas disposiciones.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), 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, en relación con el apartado 2, letra b), de ese mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que sólo pueden quedar exentas, a tenor de dichas disposiciones, unas prestaciones de servicios como intermediario entre quienes buscan y quienes ofrecen un servicio de guarda de niños, realizadas por una entidad de Derecho público o un organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, si:

- el propio servicio de guarda de niños reúne los requisitos para acogerse a la exención previstos en dichas disposiciones;
- dicho servicio es de un tipo o de una calidad tales que los padres no podrían tener garantizado el acceso a un servicio de un valor idéntico sin recurrir a las prestaciones de un servicio de intermediación como el que es objeto del litigio principal;
- tales servicios de intermediación no están esencialmente destinados a procurar unos ingresos suplementarios al prestador por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.

5. Fundamentos de la Sentencia

A la hora de determinar si unas prestaciones de servicios como intermediario entre los padres de un niño al que se cuida y los cuidadores, como las que realiza la Fundación, están exentas del IVA en tanto que servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, con la protección de la infancia o de la juventud, y/o con la educación de la infancia o de la juventud, el Tribunal parte de la idea de que los servicios deben estar directamente relacionados con una de las actividades señaladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva.

El Tribunal, a la hora de analizar el caso concreto, toma como punto de partida que la guarda de niños por los cuidadores a la que corresponden las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria puede incluirse en alguna de las actividades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, a saber, la asistencia social y la seguridad social, la protección de la infancia y de la juventud, y la educación de la infancia o de la juventud, respectivamente.

En segundo lugar, el Tribunal señala que las partes del litigio principal admiten que la Fundación es un organismo reconocido por el Estado miembro de que se trata en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva. Por lo que

este punto no ofrece dudas que la Fundación cumple con los requisitos para acogerse a la exención. En cuanto a los cuidadores, dado que son personas independientes a las que no cabe considerar organismos de Derecho público, los servicios de guarda de niños sólo pueden quedar exentos del IVA con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) o h), de la Sexta Directiva, en la medida en que los proporcionen «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

En tercer lugar, las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria deben estar directamente relacionadas con los servicios de guarda de niños para poder quedar exentas del IVA con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva. Por lo que el Tribunal determina que el servicio estará exento si las actividades de selección y formación de cuidadores realizadas por la Fundación permiten seleccionar únicamente a cuidadores competentes, fiables y que pueden garantizar que el servicio de guarda de niños es de una calidad superior al que habrían podido acceder los padres sin haber recurrido a las prestaciones realizadas por dicha institución, entonces éstas pueden considerarse indispensables para acceder a una guarda de niños de calidad.

Correspondiendo al Hoge Raad der Nederlanden comprobar si, en relación con los hechos del litigio del que conoce, el servicio de guarda de niños del que disfrutaban los padres por razón de las prestaciones de servicios que realiza la Fundación en su condición de intermediaria entre los padres y los cuidadores es de un tipo y una calidad tales que no sería posible obtener un servicio de idéntico valor sin la ayuda de un servicio de intermediación como el que ofrece la Fundación.

Asimismo, ante las alegaciones del Gobierno neerlandés que señala que dichas prestaciones de servicios deben excluirse de la exención a tenor del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, porque están esencialmente destinadas a procurar a la Fundación ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA, el Tribunal señala que esto debe ser examinado por el órgano jurisdiccional remitente, con el objeto de determinar que la operación no estará exenta si se produce una distorsión de la competencia.

... ○ ...