CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS
presentadas el 15 de septiembre de 2005 [1]

1. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre un organismo que proporciona él mismo servicios de guarda de niños en edad preescolar y de escolares en horario extraescolar, pero que también pone a los padres en contacto con cuidadores de día independientes que prestan el mismo servicio. En este último supuesto, cobra a los padres una tarifa horaria además de lo que éstos pagan a los cuidadores, pese a que no lleva a cabo ninguna otra intermediación entre los padres y los cuidadores, ni acepta ninguna responsabilidad en relación con el servicio prestado por éstos.

2. En el procedimiento nacional, se cuestiona si dicha tarifa horaria cobrada por el organismo a los padres debe estar sujeta al IVA. A este respecto, el Hoge Raad de los Países Bajos (Tribunal Supremo) solicita que se dilucide si los servicios del organismo como intermediario entre los padres y los cuidadores están exentos del IVA como servicios directamente relacionados con la asistencia social, con la protección de la infancia o con la educación de la infancia.

Legislación pertinente

3. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva sobre el IVA, [2] las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal estarán sujetas al IVA.

4. Los sujetos pasivos se definen en el artículo 4, apartados 1 y 2, como quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica –esto es, todas las actividades de fabricación, comercio o pres-

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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

tación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas– cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

5. Conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, con determinadas excepciones y reservas que no resultan pertinentes en este asunto, la base imponible estará constituida en las prestaciones de servicios por la contraprestación que quien preste el servicio vaya a obtener del destinatario de la prestación.

6. El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva establece una exención del IVA para ciertas actividades de interés general. El apartado 1 de dicha disposición tiene, por cuanto aquí interesa, el siguiente tenor:

«[...] 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:

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

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;

[...]»

7. Sin embargo, el apartado 2, letra b), dispone:

«Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

— no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

— estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Hechos y procedimiento

8. Según la resolución de remisión, Stichting Kinderopvang Enschede (en lo sucesivo, «Fundación») es un organismo sin ánimo de lucro. Sus objetivos son fundamentalmente mantener y desarrollar la prestación de una serie de servicios de guarda de niños que respondan a las necesidades a este respecto de los padres trabajadores, así como actuar como intermediario entre los padres y cuidadores independientes.

9. La propia Fundación dirige varios centros de guarda de niños para niños en edad preescolar y escolares en horario extraescolar. Asimismo, lleva un registro de cuidadores independientes [3] que se ocupan de niños en su propia casa. Antes de añadirlos a este registro, la Fundación somete a los cuidadores a una selección previa. Los cuidadores potenciales pueden asistir a un curso pagado por la Fundación.

10. Cuando un padre presenta una solicitud, [4] la Fundación le explica primero los distintos tipos de guarda que ofrece. Si el padre opta por un cuidador independiente, expone sus deseos a un especialista de la Fundación. Sobre la base de esa información, la Fundación pone al padre en contacto con el cuidador más adecuado. Si este contacto resulta satisfactorio para ambos, el cuidador y el padre firman un contrato por escrito, en

3 — Denominados «padres de acogida»; sin embargo, me referiré a ellos como «cuidadores» para evitar cualquier confusión entre padres y padres de acogida.

4 — O un empresario; al parecer, algunos empresarios utilizan los servicios de la Fundación para proporcionar servicios de guarda de niños a sus empleados. En adelante, se considerará que «padre» incluye a tales empresarios.

virtud del cual el padre paga una tarifa horaria por el cuidado de cada hijo. En 1998, la tarifa horaria era 5 NLG. [5]

11. La Fundación no acepta ninguna responsabilidad que pueda derivarse en relación con dicho contrato. Tampoco garantiza que los servicios de guarda independientes se prestarán efectivamente durante las horas solicitadas; únicamente se compromete a esforzarse por poner a un padre en contacto con el cuidador adecuado. Sin embargo, un padre puede utilizar los propios servicios de la Fundación si cualquiera de las partes desea resolver el contrato o si no se cumplen sus estipulaciones.

12. En 1998, la Fundación cobró, por los servicios que prestó a los padres, 3,45 NLG [6] por niño, por cada hora en la que se utilizaron los servicios de un cuidador independiente. De esa cantidad no se pagó ninguna parte al cuidador.

13. En relación con dicha prestación de servicios, se liquidó a la Fundación una cantidad de 6.424 NLG [7] en concepto de IVA correspondiente al período comprendido entre enero y marzo de 1998. La Fundación recurrió dicha liquidación, alegando que tales servicios estaban exentos en virtud de la legislación neerlandesa que adapta el Derecho interno al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.

14. El tribunal regional de apelación declaró que la Fundación desarrollaba sus actividades en el ámbito de la guarda de niños y que difícilmente puede sostenerse que sus actividades de intermediación con cuidadores independientes «no tienen exclusivamente por objeto la guarda de niños», [8] aunque no participara directamente en dichos servicios de guarda. Por ello, tales actividades estaban comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención controvertida.

15. Las autoridades tributarias han interpuesto un recurso de casación ante el Hoge Raad en el que alegan que, al actuar como intermediario, la Fundación presta un servicio comercial independiente que pone en contacto la oferta con la demanda en un ámbito determinado. Este servicio no equivale a la prestación de servicios de guarda de niños y la Fundación no lo proporciona en su

5 — Aproximadamente 2,27 EUR; del sitio web de la Fundación resulta que la tarifa en 2005 es 2,50 o 3,30 EUR por hora, en función del número de niños.

6 — Aproximadamente 1,57 EUR; la tarifa en 2005 es 2,89 EUR, incluido IVA. Por consiguiente, el total por hora es 5,39 o 6,19 EUR. La tarifa horaria por los servicios de guarda de niños proporcionados por la propia Fundación en 2005 oscila, en casos normales, entre 5,34 y 6,07 EUR

7 — Aproximadamente 2.920 EUR.

8 — «[...] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar», en palabras del Hoge Raad.

calidad de «institución para la prestación de servicios de guarda de niños como tal» en el sentido de la legislación neerlandesa por la que se adapta el Derecho interno a la exención controvertida. El servicio tampoco está tan directamente relacionado con los servicios de guarda de niños prestados por la Fundación como para que pueda considerarse proporcionado por una institución dedicada a la prestación de servicios de guarda de niños como tal.

16. El Hoge Raad considera que el recurso suscita la cuestión de si el servicio de que se trata está comprendido en la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g), o posiblemente h) o i), de la Sexta Directiva. Por ello, ha planteado la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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 antes descrita, 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 servicio a los efectos de alguna de las referidas disposiciones?»

17. El Hoge Raad señala además que no se discute que los servicios de guarda de niños prestados por la propia Fundación están exentos y que, a este respecto, la Fundación debe considerarse un organismo reconocido a los efectos de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva; según la legislación neerlandesa, la Fundación es un organismo reconocido para la prestación de servicios de guarda de niños, tanto por lo que se refiere a los servicios efectivamente consistentes en la guarda de niños como a los servicios controvertidos.

18. Han presentado observaciones escritas la Fundación, el Gobierno neerlandés y la Comisión. No se ha solicitado la celebración de una vista, por lo que ésta no ha tenido lugar.

Apreciación

Observaciones preliminares

19. La cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad versa sobre la clasificación del servicio prestado por la Fundación cuando actúa como intermediario entre los padres y los cuidadores independientes.

20. La controversia entre la Fundación y las autoridades tributarias 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.

21. De los artículos 2, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva se desprende que, cuando un servicio está sujeto al impuesto, la base imponible la constituye la contraprestación obtenida por el servicio. En consecuencia, una prestación de servicios es gravable únicamente si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. [9]

22. La existencia de una relación directa entre los servicios de la Fundación como intermediario y los importes que ésta percibe por cada hora de guarda de niños por cuidadores independientes no se cuestiona en la resolución de remisión; ésta no parece ser una cuestión controvertida ante el Hoge Raad. Tampoco se han presentado observaciones a este respecto ante el Tribunal de Justicia.

23. En estas circunstancias, limitaré mi análisis a la cuestión efectivamente planteada por el Hoge Raad.

24. No obstante, procede señalar tan sólo que determinadas características de los acuerdos, según han sido éstos presentados, podrían sugerir que no existe una relación directa sustancial entre el servicio y la contraprestación de que se trata. Por ejemplo, el pago se efectúa no en el momento del servicio inicial, sino en repetidas ocasiones durante un período posterior; puede variar de forma considerable, tanto por lo que se refiere a la duración como al importe total, si bien la variación no viene determinada por una característica del servicio inicial; la cantidad es relativamente alta y parece calcularse de modo que garantice que el coste por hora para los padres es el mismo con independencia de si los servicios de guarda son prestados por la propia Fundación o por un cuidador independiente, y la Fundación no acepta responsabilidad por los servicios de guarda prestados por cuidadores independientes, sobre cuya base se calcula el pago.

Cuestión planteada

Alcance

25. La cuestión planteada es si los servicios de la Fundación como intermediario, según se describen en la petición de decisión prejudicial, están exentos con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g), h) o i).

26. Para que ello sea así, dichos servicios deben estar directamente relacionados (o vinculados [10]) a una actividad definida en una de tales letras.

9 — Véanse asimismo las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443), apartados 11 y 12; de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 13, y de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartado 39.

10 — La utilización del término «related» (vinculados) en la letra i), mientras que en las letras g) y h) se utiliza «linked» (relacionados), parece ser una singularidad de la versión inglesa; otras versiones lingüísticas utilizan el mismo término en las tres disposiciones y no hay ningún motivo para suponer que se pretendía expresar un significado diferente.

27. El Hoge Raad señala que los servicios de la Fundación como intermediario están «relacionados con la guarda de niños [...] en las casas de padres de acogida».

28. Por tanto, no pueden estar relacionados con los servicios de guarda de niños que presta la propia Fundación –respecto de los que no cabe afirmar que la Fundación actúa como «intermediario» y respecto de los que ésta no cobra la tarifa horaria controvertida–, sino sólo con los prestados por cuidadores independientes.

29. Estoy de acuerdo con el Gobierno neerlandés en que no existen razones para suponer que tales servicios de guarda de niños pueden estar comprendidos en la categoría de actividades de educación previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. Naturalmente, es posible combinar la guarda de los niños con un elemento educativo, con independencia de la edad del niño, y es posible que algunos cuidadores independientes consideren efectivamente que tienen que desempeñar una función educativa, pero no se sugiere que la educación constituye una parte inherente de los servicios de guarda de niños de que se trata en el presente asunto.

30. Sin embargo, en principio parece posible que las actividades de guarda de niños estén comprendidas en el ámbito de aplicación de «la asistencia social y [...] la Seguridad Social» o «la protección de la infancia y de la juventud» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), respectivamente, y no se ha formulado ninguna sugerencia en sentido contrario. Dado que los requisitos para la aplicación de ambas exenciones son idénticos, no es necesario decantarse por una de las dos.

31. Se acepta que el Estado miembro de que se trata reconoce que la Fundación es un organismo de carácter social, en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h).

32. Además, la Fundación pone de relieve que sólo a través de sus actividades como intermediario los padres tienen acceso a los servicios de los cuidadores independientes inscritos en su registro y, en particular, gracias a su selección previa y a su asesoramiento, al cuidador más adecuado. Su servicio debe considerarse un requisito esencial para la prestación de los servicios de guarda de niños y, por tanto, supeditado a ellos.

33. Sin embargo, el Gobierno neerlandés y la Comisión alegan que los servicios de la Fundación como intermediario no pueden considerarse «directamente relacionados» con los servicios de guarda de niños prestados por cuidadores independientes y que ese servicio de guarda de niños no puede constituir la base para eximir prestaciones

relacionadas, ya que no se trata en sí mismo de un servicio exento.

34. Además, el Gobierno neerlandés alega, con carácter subsidiario, que dicha exención está excluida en virtud del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), porque, por un lado, el servicio no es indispensable para la prestación del servicio de guarda de niños de que se trata y, por otro, tiene por objeto procurar ingresos adicionales para la Fundación mediante la prestación de un servicio que compite con servicios comerciales sujetos al IVA.

35. Por consiguiente, en mi opinión, pese a que es posible que los servicios de intermediación de la Fundación estén evidentemente relacionados, al menos en sentido amplio, con los servicios de guarda de niños prestados por cuidadores independientes, existen una serie de posibles obstáculos para la exención. A este respecto, resultan pertinentes las siguientes cuestiones:

i) ¿Están los servicios de intermediación «directamente relacionados» con los servicios de guarda de niños?

ii) ¿Puede basarse la exención en una relación con los servicios de guarda de niños si éstos no están en sí mismos exentos?

iii) ¿Son los servicios de intermediación indispensables para los servicios de guarda de niños?

iv) ¿Es la finalidad principal procurar ingresos adicionales y existe competencia con servicios comerciales sujetos al IVA?

36. En caso de respuesta negativa a cualquiera de las tres primeras cuestiones, o de respuesta afirmativa a la cuarta cuestión, no cabe una exención para los servicios descritos. Todas estas cuestiones implican apreciaciones de hecho, si bien, al menos por lo que respecta a las tres primeras, existen también cuestiones de interpretación que pueden ser aclaradas por el Tribunal de Justicia.

37. Por último, cabe señalar que los efectos de la exención del IVA pueden variar en función de las circunstancias. Cuando una determinada operación está exenta, el proveedor no puede deducir el impuesto soportado por los bienes o servicios utilizados a los fines de la operación; el cliente tampoco puede deducir la parte de dicho impuesto que permanezca, latente e invisible, en el coste de la operación. Cabe suponer que la Fundación ha tenido en cuenta esta situación

al solicitar la exención del servicio controvertido, si bien es difícil predecir que la exención será siempre ventajosa para terceros que presten un servicio comparable. Por tanto, las disposiciones pertinentes deben interpretarse desde un punto de vista equilibrado y neutral.

i) ¿Están los servicios de intermediación «directamente relacionados» con los servicios de guarda de niños?

38. La lista de exenciones del artículo 13, parte A, apartado 1, hace referencia numerosas veces a servicios que están de alguna manera relacionados con actividades de interés general.

39. Además de las letras g), h) e i), las letras b), l), m) y n) indican un criterio de relación «directa». La terminología utilizada no es siempre la misma, y las variaciones difieren de una versión lingüística a otra, si bien, a mi juicio, en todos los casos se pretende expresar el mismo concepto.

40. En cambio, otras letras indican una relación menos estrecha, al utilizar términos como «accesorias», «con fines de» o «con motivo de» [letras a), k) y o) respectivamente; también en este caso existen diferencias entre las versiones lingüísticas].

41. Desde esta perspectiva, no considero que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Dudda, [11] con la que la Fundación trata de establecer una analogía, sea de ayuda. Dicha sentencia no sólo se refería a la determinación del lugar de prestación de los servicios, en lugar de a la existencia de una exención, sino que versaba concretamente sobre la prestación de servicios definidos como «que tengan por objeto» o «accesorios» de determinadas actividades culturales o similares, conforme al artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva. Es evidente que el grado de relación de que se trataba en dicho asunto es más indirecto que directo.

42. La Comisión y el Gobierno neerlandés hacen referencia a la sentencia Comisión/Alemania [12] en la que el Tribunal de Justicia consideró que los proyectos de investigación por parte de los centros públicos de enseñanza superior realizados a título oneroso no están estrechamente relacionados con la enseñanza universitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), porque, en primer lugar, la finalidad de la exención es garantizar que el beneficio de ésta no se haga inaccesible a causa del

11 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-327/94, Rec. p. I-4595).

12 — Sentencia de 20 de junio de 2002 (C-287/00, Rec. p. I-5811), en particular, apartados 45 y ss.; véase asimismo la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-249).

aumento de los costes de dicha enseñanza que se produciría si ésta o las prestaciones de servicios y las entregas de bienes relacionadas directamente con ella fueran sometidas al IVA (y dicha obstaculización no se produciría como consecuencia de la sujeción al impuesto de los proyectos de investigación remunerados) y, en segundo lugar, pese a que tales proyectos pueden ser útiles para la enseñanza universitaria, no son imprescindibles para lograr el objetivo de formar a los estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional.

43. Por cuanto atañe al primer aspecto, cabe sostener que gravar un único cobro por el servicio de poner en contacto a un padre con un cuidador no obstaculiza el acceso a los servicios de guarda de niños. Cuando el cobro por el servicio representa una parte considerable del pago por hora del servicio de guarda durante el tiempo en que se presta dicho servicio, es posible que esto no sea así. Sin embargo, a este respecto, se plantea de nuevo la cuestión de la relación entre el servicio y el pago. [13]

44. Por cuanto respecta al segundo aspecto, no sé si aceptar que la existencia de una relación directa entre una prestación de servicios y una actividad implica forzosamente que le prestación debe ser esencial para alcanzar los objetivos de la actividad.

45. Sin embargo, dado que todas las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, que aplican el criterio de una relación directa están también sujetas al requisito establecido en el primer guión del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de que las prestaciones sean indispensables para la realización de las operaciones exentas, este extremo carece de pertinencia en el presente contexto. Me ocuparé de él más adelante, en el apartado iii).

ii) ¿Puede basarse la exención en una relación con los servicios de guarda de niños si éstos no están en sí mismos exentos?

46. La Comisión y el Gobierno neerlandés sugieren que, aunque exista una relación directa entre los servicios de la Fundación como intermediario y los servicios de guarda de niños prestados por cuidadores independientes, es necesario que los propios servicios de guarda de niños cumplan los requisitos para acogerse a la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), para que el servicio relacionado pueda acogerse también a ella. En otras palabras, los servicios de guarda de niños deben, en particular, ser prestados por «Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que [se] reconozca su carácter social».

13 — Véanse mis observaciones en el punto 24 *supra*.

47. Las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), g), h), i), l), m) y n), 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).

48. Sin embargo, difieren en el modo en que se expresa dicha relación: «las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas» [b)]; «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con» la asistencia social, la protección de la infancia y actividades similares [g) y h)]; la educación, «así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades» [i)]; las prestaciones de servicios «y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas» facilitadas a los miembros de determinados organismos [l)]; «determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física» [m)]; determinadas prestaciones de servicios culturales «y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas» [n)].

49. Si se interpretan literalmente, cabe alegar que las letras b), i), l) y n) eximen una actividad determinada de interés general conjuntamente con otras prestaciones de servicios directamente relacionadas con dicha actividad exenta, mientras que las letras g), h) y m) eximen determinadas prestaciones directamente relacionadas con una actividad concreta, con independencia de que dicha actividad esté en sí misma o no exenta.

50. Sin embargo, la última parte de esta alegación no parece viable. Como la Comisión alega, parece incoherente con la lógica de las disposiciones y, como señala el Gobierno neerlandés, con el tenor del primer guión del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), que establece que las prestaciones de servicios de que se trata deberán ser «indispensables para la realización de las operaciones exentas».

51. Por tanto, parece que, para que las prestaciones directamente relacionadas estén exentas, la actividad principal debe estar también exenta y, en consecuencia, debe cumplir todos los requisitos para la exención –incluido el requisito de que sea realizada por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que se reconozca su carácter social. [14]

14 — Véase asimismo la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartado 30.

52. En consecuencia, cuando la Fundación actúa sólo como intermediario, para que sus servicios en tal calidad estén exentos con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) o h), los servicios de guarda de niños por cuidadores independientes con los que están relacionados deben cumplir también los requisitos para la exención conforme a dichas disposiciones.

53. Es evidente que los cuidadores independientes no son entidades de Derecho público. No incumbe al Tribunal de Justicia determinar si se reconocen como organismos de carácter social. El reconocimiento corresponde a las autoridades nacionales, que disponen de una facultad discrecional que deberá ejercerse de acuerdo con el Derecho comunitario y bajo el control de los órganos jurisdiccionales nacionales. [15] Por lo que respecta a la posibilidad de reconocer a cuidadores independientes, cabe remitirse a las sentencias del Tribunal de Justicia dictadas en los asuntos Bulthuis-Griffioen [16] y Gregg, [17] de las que se desprende que las personas físicas sólo pueden cumplir los requisitos para dicho reconocimiento si «explotan una empresa».

15 — Véase la sentencia Kingscrest, en particular apartados 48 y ss.

16 — Sentencia de 11 de agosto de 1995 (C-453/93, Rec. p. I-2341).

17 — Sentencia de 7 de septiembre de 1999 (C-216/97, Rec. p. I-4947), en particular apartados 14 a 19.

iii) ¿Son los servicios de intermediación indispensables para los servicios de guarda de niños?

54. Parece difícil suponer que un padre pueda utilizar servicios de guarda de niños sin haber sido puesto en contacto previamente con el cuidador. La Fundación subraya que sólo puede accederse a los servicios de guarda de niños de que se trata a través de sus actividades como intermediario. Sin embargo, el Gobierno neerlandés alega que existen otros canales, entre ellos los anuncios o las agencias comerciales.

55. A mi juicio, si la Fundación sólo tuviera que llevar un registro de todas las personas que ofrecen servicios de guarda de niños y poner dicho registro a disposición de los padres, ese servicio no podría describirse en modo alguno como indispensable. Hay muchas otras maneras en que los padres pueden ponerse en contacto con posibles cuidadores.

56. Sin embargo, si las actividades de selección y formación de la Fundación son tales que sus servicios como intermediario facilitan el acceso sólo a cuidadores competentes y fiables que los padres no hubieran podido encontrar de otro modo, entonces estos últimos servicios pueden considerarse indispensables para acceder a unos servicios de guarda de niños de esa calidad, aunque la Fundación no acepte responsabilidad por las

deficiencias que se produzcan en los servicios de guarda de niños efectivamente prestados.

57. Por consiguiente, considero que la apreciación de hecho que procede es si los servicios de guarda a los que se facilita el acceso son de un tipo o calidad que los padres no tendrían garantizados sin los servicios de la Fundación como intermediario.

iv) ¿Es la finalidad principal procurar ingresos adicionales y existe competencia con servicios comerciales sujetos al IVA?

58. Se trata de nuevo de una cuestión fáctica que no puede ser resuelta por el Tribunal de Justicia y, en el presente asunto, no se ha suscitado ningún problema de interpretación concreto en relación con la misma. No existe confirmación en los autos de que existan agencias comerciales que proporcionen de hecho un servicio similar al de la Fundación, pese a que el Gobierno neerlandés afirma que así sucede. Si es necesario apreciar la finalidad del servicio ofrecido, podría ser adecuado tener en cuenta, por un lado, la condición de entidad sin ánimo de lucro de la Fundación y, por otro, el importe y la forma de cálculo del cobro controvertido.

Conclusión

59. A la luz de las consideraciones precedentes, considero que el Tribunal de Justicia debe responder al Hoge Raad del modo siguiente:

«Cuando una entidad de Derecho público o un organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social actúe como intermediario entre

personas que buscan y personas que ofrecen servicios de guarda de niños, su servicio como intermediario puede estar exento del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) o 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, únicamente si:

— la sujeción al IVA obstaculizaría el acceso a los servicios de guarda de niños al incrementar su coste;

— los propios servicios de guarda de niños cumplen los requisitos para acogerse a la exención con arreglo a las mismas disposiciones;

— los servicios de guarda de niños son de un tipo o calidad que los padres no tendrían garantizados si no utilizaran los servicios de intermediación; y

— la finalidad fundamental de los servicios de intermediación no es procurar ingresos adicionales mediante la realización de operaciones que compiten directamente con las de empresas comerciales sujetas al IVA.»