# CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
## SRA. JULIANE KOKOTT
## presentadas el 15 de diciembre de 2005 [1]

## I. Introducción

1. En estos dos procedimientos acumulados, el Hoge Raad der Nederlanden solicita al Tribunal de Justicia que interprete 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»), [2] en relación con la exención de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones sanitarias.

2. El asunto C-443/04 versa sobre la apreciación de determinados métodos de diagnóstico y tratamiento alternativos, el denominado diagnóstico de campos perturbadores. El Sr. Solleveld, que prestaba estos servicios, es un fisioterapeuta con titulación oficial reconocida. Sin embargo, la administración tributaria consideró que el diagnóstico de campos perturbadores no constituye una prestación exenta porque no está incluida en las actividades comprendidas en el contenido de la profesión de fisioterapeuta.

3. La Sra. van den Hout-van Eijnsbergen, demandante en el litigio principal que ha dado origen al asunto C-444/04, está reconocida como psicoterapeuta con arreglo a la normativa profesional pertinente y presta servicios típicos de esta profesión. Las disposiciones neerlandesas en materia de exención del IVA de los servicios médicos comprenden los servicios de psicólogos y de psiquiatras, pero no los de psicoterapeutas. En consecuencia, en opinión de la administración tributaria, las actividades de la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen estaban sujetas al impuesto.

4. Estos dos casos inducen al Hoge Raad a solicitar al Tribunal de Justicia una interpretación del correspondiente supuesto de exención establecido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Ha de elucidarse principalmente hasta dónde alcanza el margen de actuación

1 — Lengua original: alemán.
2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

de los Estados miembros a la hora de reconocer profesiones como sanitarias en el sentido de esta disposición y al definir las actividades realizadas en el marco de una profesión reconocida.

c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

[...]»

## II. Marco jurídico

### A. *Sexta Directiva*

5. El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva establece, entre otras cosas:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, 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:

[...]

### B. *Derecho nacional*

6. El artículo 11, apartado 1, letra g), de la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1968 (en la versión en vigor desde el 1 de diciembre de 1997) establece que estarán exentos del impuesto sobre el volumen de negocios «los servicios prestados por quienes ejerzan una profesión regulada por la Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Ley relativa a las profesiones del sector de la asistencia sanitaria individual; en lo sucesivo, "Wet BIG")».

7. El artículo 3 de la Wet BIG prevé la constitución de un registro en el que se inscribirán las personas que ejerzan profesiones médicas, entre otras circunstancias, los fisioterapeutas y psicoterapeutas que cumplan los requisitos respectivos.

8. En relación con el asunto C-444/04, resulta pertinente la versión de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios aplicable antes de 1997. En aquella época, estaban exentos del impuesto sobre el volumen de negocios, de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra g), «los servicios prestados por médicos distintos de los veterinarios, psicólogos, logopedas, enfermeros y tocólogos; los servicios prestados por quienes ejerzan una profesión sanitaria regulada conforme a lo previsto en la Wet op de paramedische beroepen (Ley relativa a las profesiones sanitarias) [...]». [3] Los psicoterapeutas no estaban incluidos en esta enumeración, aunque sí estaban inscritos en el correspondiente registro profesional con arreglo al Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten (Decreto relativo a la inscripción de psicoterapeutas). [4]

9. El artículo 29 de la Wet BIG remite, con vistas a una definición más precisa del tratamiento fisioterapéutico, al Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten (Decreto relativo a los requisitos del plan de estudios y al ámbito de competencia de fisioterapeutas). [5] Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de dicho Decreto, entre las funciones de los fisioterapeutas se encuentra la de examinar los trastornos del aparato motor en los pacientes y tratar tales trastornos con métodos fisioterapéuticos. Con arreglo al artículo 2 de la citada disposición, estos métodos comprenden el tratamiento mediante el movimiento, masajes y la estimulación física (con excepción de la radiación con rayos ionizantes).

3 — Stb. 1963, p. 113.

4 — Staatscourant 1986, p. 149.

5 — Stb. 1997, p. 516.

## III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

### A. *Asunto C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

10. La Sra. van den Hout-van Eijnsbergen es una psicoterapeuta que trabaja por cuenta propia y está inscrita como tal en el correspondiente registro profesional. No abonó ninguna cantidad en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios con respecto a los servicios de psicoterapia por ella prestados durante el período comprendido entre 1992 y 1995, dado que, en su opinión, estas prestaciones están exentas del citado impuesto.

11. Sin embargo, la autoridad tributaria estimó que las prestaciones están sujetas al pago del impuesto y giró a la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen una liquidación complementaria del impuesto sobre el volumen de negocios relativa al período antes mencionado por un importe de 65.402 NLG. Al no prosperar su reclamación en primera instancia contra esta liquidación, la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad. Éste

solicitó al Tribunal de Justicia, mediante sentencia de 15 de octubre de 2004, una decisión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE sobre la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, inicio y letra c), de la Sexta Directiva en el sentido de que están exentas de IVA las actividades psicoterapéuticas realizadas por un profesional que cumple los requisitos legales de inscripción [...] y está inscrito en el Registro de Psicoterapeutas [...], aun cuando dichas actividades no se lleven a cabo en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria definida como tal por el Estado miembro de que se trate?»

B. *Asunto C-443/04 (Solleveld)*

12. El Sr. Solleveld es fisioterapeuta y está inscrito como tal en el registro establecido por la Wet BIG. Somete a sus pacientes, que acuden a él aquejados de dolencias físicas y psíquicas muy variadas, a un reconocimiento para averiguar si sufren de una «actividad focal» o si existe algún «campo perturbador», prestando especial atención a la presencia de trastornos en la mandíbula y boca. Estos trastornos se localizan y comprueban a través de radiografías, mediciones de corriente en la boca y exploraciones electrodermales e intraorales. El Sr. Solleveld parte de la tesis de que la dentadura desempeña un papel importante en los procesos patológicos en todas las partes del cuerpo.

13. Si en el reconocimiento se comprueba la existencia de algún campo perturbador, el Sr. Solleveld trata por sí mismo al paciente o bien lo remite a un odontólogo o cirujano maxilofacial. El Sr. Solleveld trata a sus pacientes principalmente con un láser blando, la administración de preparados homeopáticos y terapias manuales. Además de las actividades en el marco del diagnóstico de campos perturbadores, en los ejercicios controvertidos se desempeñó también como fisioterapeuta «clásico».

14. Cerca de un 40 % de los pacientes del Sr. Solleveld le son remitidos por médicos u odontólogos. La mayoría de los seguros de enfermedad abonan los gastos del tratamiento en el marco del diagnóstico de campos perturbadores y, en cualquier caso, de existir un seguro adicional, abonan también los denominados métodos de tratamiento alternativo.

15. En opinión de la Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Real Asociación neerlandesa de Fisioterapia), el diagnóstico de campos perturbadores no está comprendido en el ámbito de actividades de un fisioterapeuta, tal como está descrito en el Decreto relativo a los requisitos del plan de estudios y al ámbito de competencia de los fisioterapeutas. La autoridad competente en

materia de sanidad coincidió en esta apreciación.

## IV. Apreciación jurídica

16. Al dejar el Sr. Solleveld de abonar el impuesto sobre el valor añadido por estimar que su actividad estaba exenta, la autoridad tributaria giró varias liquidaciones complementarias del impuesto sobre el volumen de negocios relativas al período comprendido entre 1994 y 2000 por un importe total de casi 64.000 NLG. El órgano jurisdiccional de primera instancia ratificó la tesis jurídica de la administración tributaria, según la cual no es aplicable la exención establecida en el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios.

### A. *Observación preliminar*

17. Mediante sentencia de 15 de octubre de 2004, el Hoge Raad, que conoce del recurso de casación interpuesto contra esta resolución, planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, inicio y letra c), de la Sexta Directiva en el sentido de que están exentas de IVA las actividades consistentes en diagnosticar, asesorar sobre la terapia a seguir y, en su caso, dispensar un tratamiento, todo ello en el marco del diagnóstico de campos perturbadores [...], aun cuando dichas actividades no se lleven a cabo en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria definida como tal por el Estado miembro de que se trate?»

18. Con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), está exenta del pago del IVA la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate.

19. Como ha subrayado acertadamente la Comisión en la vista, en ninguno de los dos procedimientos principales se discute que los interesados prestan respectivamente servicios de asistencia a personas físicas. Esto tampoco es objeto de controversia en el caso del Sr. Solleveld, si bien el diagnóstico de campos perturbadores constituye un método alternativo frente a la medicina académica. En consecuencia, en los presentes asuntos no es necesario interpretar el concepto –indudablemente comunitario– de asistencia. Las dudas de interpretación afectan únicamente a la expresión «en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate».

20. Las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen básicamente conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad. [6]

21. El Tribunal de Justicia ha subrayado en reiterada jurisprudencia que aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas. [7] Los requisitos exigidos, referidos a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención han de definirse para toda la Comunidad. [8]

22. Ahora bien, estas afirmaciones del Tribunal de Justicia únicamente son pertinentes cuando la Directiva define conceptos propios del Derecho comunitario, pero no cuando, excepcionalmente, se remite a definiciones del Estado miembro. [9] Del inequívoco tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), se sigue que los Estados miembros definen las profesiones médicas y sanitarias a las que se aplica la exención. [10]

23. Sin embargo, tampoco en estos casos se pierde por completo el efecto de aproximación legislativa de la Directiva. En efecto, en el ejercicio de la competencia de definir conceptos concretos en el marco de la Directiva, los Estados miembros deben respetar los objetivos de la Directiva y los

6 — Sentencias de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartado 22; de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237), apartado 16, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest y Montecello (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartado 22. En este sentido, véase también la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 25.

7 — Sentencia Kingscrest y Montecello, citada en la nota 6 *supra*, apartado 24, que remite a la sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, (C-287/00, Rec. p. I-5811), apartado 50; véase también la sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec. p. I-1721), apartado 19.

8 — Sentencia Kingscrest y Montecello, citada en la nota 6 *supra*, apartados 22 y 23, que remite a la sentencia de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), apartado 18.

9 — Sentencia Gemeente Emmen, citada en la nota 7 *supra*, apartado 25; véanse también mis conclusiones de 8 de septiembre de 2005, Abbey National (C-169/04, aún no publicadas en la Recopilación), punto 36, relativas al artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva (gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros).

10 — Para una serie de profesiones médicas (por ejemplo, médicos, odontólogos, matronas y enfermeras) se han fijado en las Directivas requisitos comunes sobre la cualificación profesional, al objeto de garantizar su reconocimiento recíproco (véase recientemente, sobre todo, la Directiva 2005/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de septiembre de 2005, relativa al reconocimiento de cualificaciones profesionales, DO L 255, p. 22, que sustituye una serie de Directivas específicas). Los Estados miembros están vinculados a estos requisitos en el ejercicio de su facultad de apreciación. Sin embargo, por lo que se advierte, no existen todavía disposiciones de Derecho secundario aplicables a los psicoterapeutas y fisioterapeutas. La profesión de fisioterapeuta o rehabilitador se considera únicamente en algunos Estados miembros una profesión con una formación específicamente estructurada [véase el artículo 11, letra c), inciso ii), en relación con el anexo II, número 1, de la Directiva 2005/36).

principios generales del Derecho comunitario. [11]

24. En la medida en que el Estado miembro respete los límites de la facultad discrecional, los particulares no pueden tener ningún derecho frente al Estado miembro invocando directamente la Directiva. [12] En consecuencia, la cuestión básica en ambos procedimientos principales consiste en saber si se han respetado los límites de la facultad de apreciación que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros con vistas a la definición de profesiones sanitarias.

25. Así pues, para responder a la cuestión prejudicial formulada en el asunto C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen), ha de elucidarse qué exigencias deben cumplir los Estados miembros a la hora de establecer los grupos profesionales beneficiarios. En el asunto C-444/03 (Solleveld) se plantea la cuestión de si los Estados miembros, a la hora de definir las profesiones, pueden también establecer las únicas actividades que pueden ser reconocidas como operaciones exentas de IVA en el marco del ejercicio de la profesión.

11 — Véase, en relación con los objetivos de la Directiva, la sentencia Gemeente Emmen, citada en la nota 7 *supra*, apartado 25; en relación con los principios generales del Derecho, la sentencia Kügler, citada en la nota 6 *supra*, apartados 55 y 56, y la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartado 69. A este respecto, véanse más detalles en los puntos 37 y ss. *infra*.

12 — Sentencias Kügler, citada en la nota 6 *supra*, apartado 55, y Dornier, citada en la nota 11 *supra*, apartado 69.

B. *Sobre el asunto C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Alegaciones de las partes

26. La Comisión sostiene que un Estado miembro define una profesión sanitaria adoptando disposiciones por razones de protección de la salud pública con arreglo a las cuales la respectiva denominación profesional se reserva a personas con determinadas cualificaciones. Tal definición vincula igualmente al Estado miembro con vistas a la exención del IVA. En el caso de que la inscripción en el registro profesional neerlandés de fisioterapeutas implicase el derecho exclusivo a utilizar el título correspondiente, las prestaciones de la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen estaban exentas del pago del IVA.

27. La propia demandante considera discriminatorio que los psicólogos y psiquiatras, que prestan servicios psicoterapéuticos, no estén sujetos al IVA, mientras que los psicoterapeutas con formación pedagógica estuvieron sujetos al pago del impuesto hasta 1997.

28. El Gobierno neerlandés, por su parte, afirma que la normativa nacional se ajustaba

a la exigencia de hacer una interpretación restrictiva de los supuestos de exención previstos en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva y de fijar condiciones objetivas y de aplicación sencilla. Sólo cuando los tratamientos psicoterapéuticos adquirieron una mayor relevancia social, resultó adecuado eximir los correspondientes servicios del pago del IVA. Tampoco se vulnera el principio de neutralidad fiscal, dado que se dispensó a todos los psicoterapeutas un mismo trato a tal respecto.

2. Apreciación

a) Facultad discrecional de los Estados miembros en la definición de las profesiones sanitarias

29. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros una facultad discrecional en la definición de las profesiones sanitarias. A tal respecto, también se deja a la discreción del Estado miembro la elección de la vía normativa a través de la cual se haga uso de tal facultad de apreciación.

30. Como se desprende de la frase introductoria del apartado 1 de la citada disposición, las disposiciones de adaptación deben permitir, entre otras cosas, una aplicación simple de los supuestos de exención. Un Estado miembro atiende mejor este objetivo cuando menciona, en las disposiciones nacionales en materia del IVA, las profesiones que considera de carácter sanitario y cuyas operaciones quedan, en consecuencia, exentas de IVA. A tal respecto, las disposiciones en materia de IVA pueden remitir a la normativa profesional que especifica las profesiones con más detalle.

31. Ciertamente, no cabe exigir imperativamente una normativa tributaria expresa. [13] Ahora bien, para determinar qué profesiones se consideran profesiones sanitarias en el Estado miembro a efectos de la exención del IVA, sólo podrán aplicarse otras disposiciones cuando falte una normativa tributaria oportuna.

32. En cambio la Comisión querría –sin perjuicio de las disposiciones nacionales en materia de IVA– tener en cuenta otras disposiciones en las que se regulen profesiones relacionadas con la salud. De tales normas se sigue de forma casi automática el tratamiento en el ámbito del IVA, sin que el Estado miembro disponga de una libertad de configuración específica en cuanto a la sujeción al IVA.

13 — En relación con el reconocimiento como entidades en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, véase la sentencia Dornier, citada en la nota 11 *supra*, apartado 67.

33. No comparto esta tesis de la Comisión. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva presupone que un Estado miembro defina una determinada profesión *como* profesión *sanitaria.* Ciertamente, el legislador neerlandés dio una regulación jurídica a la profesión de psicoterapeuta, pero no la clasificó como profesión sanitaria. No aparece mencionada ni en la Ley del impuesto sobre el valor añadido ni en la Ley sobre profesiones sanitarias, a la que remite la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios.

34. La mera circunstancia de que una denominación profesional sólo puede ser utilizada, por razones de protección de la salud pública, por personas con determinadas cualificaciones no constituye indicio alguno acerca de si una profesión ha de tener la consideración de profesión sanitaria. Resultaría contrario a la exigencia de claridad jurídica, que se pone de manifiesto en la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, inferir el tratamiento como profesión sanitaria a efectos del IVA a partir de la normativa aplicable al registro de psicoterapeutas.

b) Límites de la facultad de apreciación

35. La facultad de apreciación de los Estados miembros a la hora de definir las profesiones sanitarias en el sentido de la normativa en materia del IVA no es ilimitada. Los límites garantizan en particular que un Estado no establezca diferencias arbitrarias entre las profesiones sanitarias exentas y las sujetas al pago del IVA.

36. En el presente asunto ha de examinarse si los Países Bajos han rebasado los límites de esta facultad de apreciación al no reconocer a los psicoterapeutas como profesión sanitaria y no eximir del IVA las operaciones realizadas en el marco de esta profesión. Este examen exige un detenido estudio de la situación fáctica y jurídica en los Países Bajos en el período anterior a 1997 y, en consecuencia, incumbe en principio al órgano jurisdiccional remitente.[14] Sin embargo, el Tribunal de Justicia puede formular indicaciones sobre qué puntos de vista han de tenerse en cuenta al respecto.

37. En el ejercicio de su facultad de apreciación, el Estado miembro debe respetar los objetivos de la Directiva y los principios generales del Derecho, en particular los

14 — Véanse las sentencias Kügler, citada en la nota 6 *supra*, apartado 56, y Dornier, citada en la nota 11 *supra*, apartado 69. En la sentencia Dornier, el Tribunal de Justicia llegó incluso a la conclusión de que el Estado miembro afectado sobrepasó los límites de la facultad de apreciación que le otorga el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva para el reconocimiento de un establecimiento equiparable a centros hospitalarios públicos (apartado 70 de la sentencia).

principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal. [15]

38. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva han de interpretarse en principio y de forma estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. [16] Ahora bien, en el caso de la asistencia a personas físicas debe tenerse en cuenta también la finalidad social de la exención. Estos servicios deben estar al alcance de todos y no encarecerse mediante la aplicación del IVA. [17]

39. Así pues, el legislador nacional no puede extender demasiado el círculo de profesiones sanitarias beneficiarias de la exención y sólo puede incluir grupos profesionales cuyos miembros estén cualificados para prestar servicios médicos. Como destacan acertadamente la Comisión y el Gobierno neerlandés, existe, en efecto, un interés general exclusivamente en la exención de la asistencia prestada por personal cualificado.

40. Del principio de igualdad de trato se sigue que los miembros de distintos grupos profesionales deben recibir un mismo trato fiscal siempre que posean una cualificación análoga en relación con determinadas actividades. El principio de neutralidad fiscal, que, después de todo, no es más que una formulación más precisa del principio general de igualdad de trato, se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del impuesto. [18]

41. Así pues, el órgano jurisdiccional remitente debe examinar en el presente asunto si un psicoterapeuta, en el sentido del Decreto relativo a la inscripción de psicoterapeutas, que posee una formación como la de la

15 — En relación con los objetivos de la Directiva, véase la sentencia Gemeente Emmen, citada en la nota 7 *supra*, apartado 55; en relación con los principios generales del Derecho, véanse las sentencias Kügler, citada en la nota 6 *supra*, apartados 55 y 56, y Dornier, citada en la nota 11 *supra*, apartado 69. Véase también la sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369), apartado 27, en la que el Tribunal de Justicia declaró que la Sexta Directiva, cuando concede a los Estados miembros un margen de configuración a la hora de establecer las condiciones de una exención, no autoriza a quebrantar el principio de neutralidad fiscal.

16 — Sentencias Kügler citada en la nota 6 *supra*, apartado 28; de 20 de octubre de 2003, d'Ambrumenil y Dispute Resolutions Services Ltd (C-307/01, Rec. p. I-13989), apartado 52, y Dornier, citada en la nota 11 *supra*, apartado 42, así como la sentencia Kingscrest y Montecello, citada en la nota 6 *supra*, apartado 29.

17 — Sentencia d'Ambrumenil, citada en la nota 16 *supra*, apartado 58, que remite a las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-249), apartado 23, y Kügler, citada en la nota 6 *supra*, apartado 29, que versan sobre las correspondientes exenciones de los servicios hospitalarios prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

18 — Sentencias Kügler, citada en la nota 6 *supra*, apartado 30; Dornier, citada en la nota 11 *supra*, apartado 44, y las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20, y de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131), apartado 24.

demandante está cualificado para prestar servicios psicoterapéuticos como un psiquiatra y un psicólogo.

42. En contra de las argumentaciones del Gobierno neerlandés, no queda excluida una vulneración del principio de neutralidad fiscal sólo porque todos los psicoterapeutas hayan recibido el mismo trato. En efecto, lo que ha de compararse son los *servicios psicoterapéuticos* que prestan los psiquiatras y psicólogos, por un lado, y los psicoterapeutas, por otro. En cambio, para valorar que los servicios son similares, carece, en principio, de pertinencia la identidad del prestador de servicios.[19] Ahora bien, la diferente cualificación de distintos proveedores de servicios médicos puede permitir sacar conclusiones sobre la calidad de los propios servicios y, de este modo, influir indirectamente en la valoración de su similitud.

43. En la posibilidad de comparar los servicios no desempeña un papel decisivo la circunstancia de que los psiquiatras y psicólogos puedan prestar servicio de psicoterapia en conexión con otros servicios, por ejemplo tratamientos farmacológicos, y que con ello puedan obtenerse determinadas sinergias. En efecto, el hecho de que exista la profesión de psicoterapeuta prueba que la psicoterapia ha de verse en principio como un servicio autónomo que puede utilizarse con independencia de otras terapias.

44. En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial formulada en el asunto C-444/04 que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros una facultad de apreciación en la definición de las profesiones sanitarias. En el ejercicio de esta facultad de apreciación, los Estados miembros deben respetar los objetivos de la Sexta Directiva y los principios generales del Derecho, en particular los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente examinar si el Estado miembro de que se trata ha rebasado su facultad de apreciación al no eximir del IVA los servicios prestados por psicoterapeutas, a diferencia de cuanto hace con los correspondientes servicios prestados por psiquiatras y psicólogos.

C. *Sobre el asunto C-443/04 (Solleveld)*

45. En este procedimiento ha de elucidarse si la facultad de apreciación que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros a la hora de definir las profesiones sanitarias incluye también la facultad de

19 — Sentencias Gregg, citada en la nota 18 *supra*, apartado 20, y Linneweber y Akritidis, citada en la nota 18 *supra*, apartado 25.

establecer las respectivas actividades profesionales típicas que están exentas del impuesto.

1. Alegaciones de las partes

46. A juicio del Sr. Solleveld, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica a todas las actividades de asistencia a personas físicas. Los Estados miembros no pueden excluir formas concretas de asistencia de la exención si tales servicios de asistencia son prestados por miembros de un determinado grupo profesional sanitario. Además, es ilícito dar un trato fiscal a los servicios de diagnóstico de campos perturbadores en función de si son prestados por fisioterapeutas titulados o por un médico.

47. La Comisión considera que estos servicios están exentos, pues constituyen servicios de asistencia a personas físicas que presta un miembro de una profesión sanitaria reconocida en el marco de su actividad profesional. En caso de que los fisioterapeutas no estén facultados, con arreglo a la normativa nacional, a dispensar tales servicios de asistencia, el Estado miembro debe impedirlo mediante medidas en materia de normativa profesional o bien disciplinarias y no mediante una exclusión de los servicios de la exención del IVA. No ha de examinarse en cada caso si es una persona cualificada la que presta tal asistencia ni si existe un interés general en la exención del IVA. Se pone en peligro la aplicación uniforme de la Directiva cuando la exención depende de la descripción de la asistencia cuya prestación comprende una formación profesional determinada.

48. El Gobierno neerlandés remite a la exigencia de interpretar las exenciones de forma restrictiva. Se ajusta a la finalidad social de la normativa eximir del IVA únicamente los servicios médicos prestados por personas cualificadas para ello. La normativa neerlandesa es objetiva y simple. Con arreglo a la Wet BIG puede establecerse qué servicios están exentos.

2. Apreciación

49. La exención de servicios de asistencia a personas físicas está dirigida –como ya se ha mencionado– al objetivo de no encarecer estos servicios. [20] Para que la exención esté justificada, los servicios deben cumplir determinados estándares de calidad; por ello,

20 — Véase el punto 38 *supra*.

la normativa se basa en que los servicios sean prestados en el marco del ejercicio de una profesión médica o sanitaria y, por tanto, por una persona capacitada. [21]

50. Queda reservada a los Estados miembros la definición de las profesiones correspondientes. Ahora bien, resulta dudoso si esta facultad de apreciación incluye la determinación de las actividades que han de tener la consideración de ejercicio de una determinada profesión y, por tanto, han de estar exentas.

51. El tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no ofrece indicios claros a este respecto. Únicamente en la versión inglesa podría entenderse este tenor en el sentido de que Estados miembros también definen qué actividades han de asignarse al respectivo contenido de los estudios de una profesión sanitaria. El tenor de la versión inglesa es el siguiente: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned.* Ahora bien, queda aquí abierto si el sintagma *as defined by the Member State* hace referencia a *medical and paramedical professions* o bien al conjunto de la expresión *the exercise of the medical and paramedical professions.*

52. La Comisión entiende la expresión «en el ejercicio de profesiones [...] sanitarias» más bien en un sentido efectivo, es decir, que el correspondiente servicio debe prestarse dentro de la actividad profesional y no en el marco de otra ocupación (accesoria).

53. Sin embargo, por un lado, no queda claro cómo ha de determinarse el marco del ejercicio de la profesión sanitaria en este sentido. Ciertamente, podrían tenerse en cuenta distintos indicios, por ejemplo, el hecho de que la asistencia se preste en las consultas. Ahora bien, ¿cómo han de valorarse las visitas a domicilio? Justamente la circunstancia de que una determinada actividad no tenga nada que ver con la profesión ejercida constituye un indicio fiable de que el proveedor de servicios ha abandonado su marco profesional.

54. Por otro lado, la Comisión soslaya la finalidad de la Directiva de que la asistencia a personas físicas debe quedar exenta del impuesto cuando es prestada por personas cualificadas a tal fin. [22]

21 — Véase el punto 37 *supra.*

22 — Véase el punto 39 *supra.*

55. La Directiva delega en los Estados miembros la definición de las profesiones médicas y sanitarias cuyos miembros están cualificados para la prestación de servicios médicos. A tal respecto, esta definición quedaría incompleta si sólo estableciera requisitos abstractos relativos a la cualificación de quienes desean ejercer una determinada profesión médica sin fijar al mismo tiempo qué tipo de actividades comprende esta profesión. En efecto, no todas las cualificaciones profesionales médicas y sanitarias preparan para toda clase de servicios de asistencia. Es evidente que, por ejemplo, un fisioterapeuta no posee la formación para realizar intervenciones quirúrgicas. Si no obstante lo hiciera, ello vulneraría la finalidad de la Directiva de eximir estos servicios del pago del IVA. La facultad de apreciación que poseen los Estados miembros a la hora de definir las profesiones médicas y sanitarias incluye pues la facultad de definir las actividades para las que cualifica una determinada profesión y, de este modo, de limitar la exención del IVA a estas actividades.

56. La Comisión propone en este contexto prohibir la prestación de servicios de asistencia que rebasen los límites sustantivos de una profesión mediante las normas profesionales oportunas, en lugar de extraer de ello consecuencias para la exención del IVA.

57. Ha de concederse a la Comisión que la garantía de la calidad no se obtiene normalmente mediante la normativa en materia del IVA. En consecuencia, el Tribunal de Justicia declara en reiterada jurisprudencia que el principio de neutralidad fiscal se opone en general a una diferenciación entre prestaciones lícitas e ilícitas. [23]

58. Ahora bien, mediante la presente exención, la normativa en materia de IVA persigue justamente un objetivo orientado hacia el interés general. Tal objetivo exige eximir un servicio del impuesto únicamente cuando tal servicio es prestado por una persona cualificada con carácter general.

59. Sin embargo, la Comisión teme que puedan producirse considerables divergencias entre los Estados miembros a la hora de aplicar la exención de los servicios de asistencia si tal exención estuviera supeditada a la respectiva configuración de los planes de estudio.

23 — Sentencias de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartados 16 y 17; Fischer, citada en la nota 15 *supra*, apartados 21 y 27 y ss.; de 29 de junio de 1999, Cofeeshop «Siberië» (C-158/98, Rec. p. I-3971), apartados 14 y 21, y de 29 de junio de 2000, Salumets (C-455/98, Rec. p. I-4993), apartado 19.

60. A tal respecto, ha de señalarse en primer lugar que el legislador comunitario ha aceptado ciertas divergencias entre los ordenamientos jurídicos nacionales al otorgar a los Estados miembros una facultad de apreciación propia a la hora de definir las profesiones médicas y sanitarias.

61. Por lo demás, el principio de neutralidad fiscal excluye la configuración de los planes de estudio en un Estado miembro que pueda dar lugar a una aplicación de la exención arbitraria y demasiado distinta de la de los demás Estados miembros. [24] Con arreglo a este principio, no puede dispensarse un trato desigual a servicios similares porque sean prestados por personas con una formación profesional distinta. [25] Ahora bien, en la asistencia a personas físicas, la cualificación personal del prestador de servicios reviste una influencia decisiva en la calidad del servicio. En consecuencia, los servicios que no son prestados por personas formadas a tal fin y los servicios prestados por personal oportunamente cualificado no pueden ser considerados similares por regla general.

24 — A tal respecto, véanse los puntos 37 y 42 y ss. *supra*.

25 — A tal respecto, véase el punto 42 *supra* y la jurisprudencia citada en la nota 19.

62. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente examinar si la administración tributaria neerlandesa ha tenido suficientemente en cuenta el principio de neutralidad fiscal en el caso concreto a la hora de clasificar el diagnóstico de campos perturbadores.

63. A tal respecto, se suscita el problema de que es probable que esta forma de asistencia no pueda asignarse inequívocamente a una profesión médica o sanitaria, pues se trata de un procedimiento nuevo y alternativo. Además, este método parece seguir un planteamiento interdisciplinar, dado que vincula los trastornos psíquicos y físicos que son tratados originariamente por los pertenecientes a distintos grupos profesionales – entre otros, las fisioterapeutas, cuando se trata de trastornos del aparato motor– con diagnósticos y tratamientos en la boca y en la mandíbula.

64. No cabría cohonestar con el sentido y finalidad del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva la circunstancia de que un servicio que indudablemente ha de ser considerado como servicio de asistencia a

personas físicas quede no obstante sujeto en última instancia al IVA porque no se ajuste a ninguno de los estudios tradicionales. [26]

65. Para impedir este resultado, las disposiciones nacionales que establecen los ámbitos de actividad de una profesión no deben interpretarse de forma demasiado estricta. Antes bien, ha de garantizarse que tengan el carácter abierto necesario para incluir métodos nuevos interdisciplinarios. Las profesiones que requieren una formación amplia permitirán a tal respecto un margen de actuación mayor que las profesiones que exigen unas cualificaciones menores.

66. Partiendo de esta tesis, cabría afirmar que las operaciones relacionadas con el diagnóstico de campos perturbadores están exentas en cualquier caso del IVA cuando es un médico o un odontólogo el que las realiza, dado que los miembros de estos grupos profesionales gozan de una amplia formación médica. Por otro lado, es dudoso que los médicos o dentistas estén realmente mejor cualificados a tal fin que los fisioterapeutas, pues de las peticiones de decisión prejudicial se desprende que a menudo al Sr. Solleveld le eran remitidos los pacientes justamente por médicos que manifiestamente no pueden (o no quieren) aplicar estos métodos por sí mismos.

67. No está claro si los servicios de diagnóstico de campos perturbadores estarían totalmente exentos con arreglo al Derecho neerlandés si fuera un médico quien los prestase. El Sr. Solleveld sostiene esta tesis. El Gobierno neerlandés no quiso pronunciarse a este respecto tras una interpelación expresa en la vista. De llegar el órgano jurisdiccional remitente a la convicción de que la actividad médica en este ámbito está exenta del IVA, debería examinar si los correspondientes servicios de fisioterapeuta han de considerarse similares, porque los miembros de esta profesión están cualificados para estas actividades en la misma medida que los médicos. Si es éste el caso, el principio de neutralidad fiscal exige dispensarles un trato igual.

68. Si, de conformidad con las normas en vigor, una forma de asistencia reconocida no queda comprendida en el ámbito de actividad de una profesión médica ni en el de una profesión sanitaria, ha de tenerse en cuenta también si el proveedor de servicios posee una cualificación específica para el nuevo método, en particular porque haya cursado estudios complementarios específicos.

26 — Ciertamente, esta circunstancia podría suscitar la cuestión de si tales servicios pueden tener realmente la consideración de asistencia.

69. En resumen, procede declarar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros definir qué servicios de asistencia a personas físicas han de considerarse actividades de una determinada profesión médica o sanitaria y, en cuanto tales, quedan exentos del IVA. Sin embargo las correspondientes definiciones deben ser lo suficientemente abiertas para poder clasificar métodos alternativos e interdisciplinarios reconocidos como prestaciones de asistencia en uno o varios grupos profesionales. En el ejercicio de esta facultad, los Estados miembros deben observar además el principio de neutralidad fiscal.

## V. Conclusión

70. En conclusión, propongo que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones prejudiciales del Hoge Raad del modo siguiente:

Asunto C-444/04

«El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros una facultad de apreciación en la definición de las profesiones sanitarias. En el ejercicio de esta facultad de apreciación, los Estados miembros deben respetar los objetivos de la Sexta Directiva y los principios generales del Derecho, en particular los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal.

Incumbe al órgano jurisdiccional remitente examinar si el Estado miembro de que se trata ha sobrepasado su facultad de apreciación al no eximir del IVA los servicios prestados por psicoterapeutas, a diferencia de cuanto hace con los correspondientes servicios prestados por psiquiatras y psicólogos.»

Asunto C-443/04

«Un Estado miembro está facultado, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, para definir qué servicios de asistencia a personas físicas han de considerarse actividades de una determinada profesión médica o sanitaria y, en cuanto tales, quedar exentos del IVA. Sin embargo, las correspondientes definiciones deben ser lo suficientemente abiertas para poder clasificar métodos alternativos e interdisciplinarios reconocidos como prestaciones de asistencia en uno o varios grupos profesionales. En el ejercicio de esta facultad, los Estados miembros deben respetar además el principio de neutralidad fiscal.»