ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

27 avril 2006 *

Dans les affaires jointes C-443/04 et C-444/04,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduites par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décisions du 15 octobre 2004, parvenues à la Cour le même jour, dans les procédures

H. A. Solleveld (C-443/04),

J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04)

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet et A. Ó Caoimh (rapporteur), juges,

* Langue de procédure: le néerlandais.

avocat général: M[me] J. Kokott,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 octobre 2005,

considérant les observations présentées:

— pour M. Solleveld, par M[e] A. B. Schoonbeek, advocaat,

— pour M[me] van den Hout-van Eijnsbergen, par M. F. D. Kouwenhoven, belastingadviseur,

— pour le gouvernement néerlandais, par M[me] H. G. Sevenster et M. D. J. M. de Grave, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. P. van Nuffel et D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 15 décembre 2005,

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai

1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant, d'une part, M. Solleveld, physiothérapeute, et, d'autre part, M^me^ van den Hout-van Eijnsbergen, psychothérapeute, au Staatssecretaris van Financiën à propos de décisions de l'Inspecteur van de Belastingdienst - Ondernemingen (inspecteur des contributions, ci-après l'«inspecteur») refusant d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») des prestations de soins à la personne qu'ils ont effectuées dans le cadre de leurs activités professionnelles respectives.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné;

[...]»

La réglementation nationale

La réglementation en matière de TVA

4 Dans sa version en vigueur avant le 1er décembre 1997, l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting 1968), du 28 juin 1968 (Stb. 1968, n° 329, ci-après la «loi de 1968 relative à la TVA»), prévoyait que sont exonérés de la TVA:

«[L]es services fournis par les docteurs en médecine, à l'exception de la médecine vétérinaire, par les psychologues et les orthophonistes, par les infirmiers et les accoucheurs; les services fournis par les praticiens d'une profession paramédicale pour laquelle des règles ont été fixées sur la base de la loi sur les professions paramédicales [...]»

5 Depuis le 1er décembre 1997, l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA dispose que sont exonérés de la TVA:

«[L]es services fournis par les praticiens d'une profession pour laquelle des règles ont été fixées par ou en vertu de la loi sur les professions de soins de santé individuels [...]»

La réglementation en matière de soins de santé

6 Jusqu'à son abrogation en 1997, la loi sur les professions paramédicales (Wet op de paramedische beroepen), du 21 mars 1963 (Stb. 1963, n° 113, ci-après la «loi sur les professions paramédicales») prévoyait, à son article 1er, paragraphe 2:

«La présente loi n'est pas applicable aux soins infirmiers et, pour le surplus, ne s'applique qu'aux professions paramédicales organisées par acte général d'administration sur la base de l'article 2.»

7 Il ressort de la décision de renvoi dans l'affaire C-444/04 que, à l'époque où la loi sur les professions paramédicales était en vigueur, les conditions à remplir pour être inscrit sur le registre des psychothérapeutes étaient énoncées par l'arrêté sur l'enregistrement des psychothérapeutes (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, n° 149, ci-après l'«arrêté de 1986»). Il est constant que cet arrêté ne constituait pas un acte général d'administration au sens de la loi sur les professions paramédicales.

8 La loi sur les professions des soins de santé individuels (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg), du 11 novembre 1993 (Stb. 1993, nº 655), telle que modifiée en 1997 (ci-après la «loi BIG»), prévoit à son article 3, paragraphe 1:

«Des registres sont créés dans lesquels ceux qui remplissent les conditions fixées à cet effet par ou en vertu de la présente loi et qui en feront la demande seront inscrits respectivement en qualité de: médecin, dentiste, pharmacien, psychologue de soins de santé, psychothérapeute, physiothérapeute, accoucheur, infirmier.»

9 Les actes relevant du domaine des activités spécifiques des physiothérapeutes au sens de la loi BIG sont définis et énumérés, respectivement, à l'article 29 de celle-ci et à l'article 5 de l'arrêté relatif aux conditions de formation des physiothérapeutes et à leur domaine d'activité spécifique (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut), du 13 octobre 1997 (Stb. 1997, nº 516, ci-après l'«arrêté de 1997»). Selon l'article 5, paragraphe 1, de cet arrêté, ces actes englobent, notamment, l'examen du patient quant à la présence d'une entrave ou d'une menace pesant sur sa fonction motrice et le traitement de ce dernier par l'application de méthodes physiothérapeutiques. En vertu du paragraphe 2 du même article, ces méthodes comprennent la thérapie par le mouvement, par les massages et par la stimulation physique, à l'exception de l'administration de rayons ionisants.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Affaire C-443/04

10 M. Solleveld est physiothérapeute, inscrit en cette qualité dans le registre prévu par la loi BIG. Outre ses activités de physiothérapeute «classique», M. Solleveld exerce

également des activités dites de «diagnostic des champs de perturbation», pour lesquelles il a reçu une formation complémentaire spécifique en Allemagne. Il ressort de la décision de renvoi que cette activité accorde une attention particulière aux dysfonctionnements au niveau de la mâchoire et de la bouche, lesquels sont mis en évidence par des radiographies, des mesures des courants électriques au niveau de la bouche et du derme ainsi que par des examens intra-oraux. Cette activité se fonde sur une théorie selon laquelle un examen approfondi de la mâchoire, de la dentition et de la cavité buccale peut permettre de détecter les causes de maux ainsi que de maladies et constituer le point de départ d'un traitement visant à guérir le patient ou à améliorer son état.

11 Les activités de M. Solleveld dans ce domaine consistent d'abord à établir un diagnostic afin de déterminer si les maux dont le patient se plaint sont liés à des «champs de perturbation» au niveau de l'os maxillaire ou de la dentition. Si tel est le cas, M. Solleveld établit un plan de traitement. Celui-ci comporte, pour l'essentiel, des applications de rayons laser légers, des médications homéopathiques et une thérapie manuelle. Avant de pratiquer ces soins, M. Solleveld peut également renvoyer le patient auprès d'un dentiste ou d'un chirurgien de la mâchoire.

12 M. Solleveld n'ayant pas acquitté la TVA sur les prestations relatives à l'activité de diagnostic des champs de perturbation, des avis de redressement lui ont été adressés pour la période du 1er janvier 1994 au 31 décembre 2000. Les réclamations qu'il a présentées contre ces avis ont été rejetées par l'inspecteur. Les décisions de rejet sont fondées, notamment, sur l'avis de l'Inspecteur voor de Gezondheiszorg (inspecteur des soins de santé), selon lequel le diagnostic des champs de perturbation ne relève pas du domaine d'activité spécifique d'un physiothérapeute au sens des articles 29 de la loi BIG et 5 de l'arrêté de 1997.

13 Par arrêt du 18 novembre 2002, le Gerechtshof te Amsterdam a rejeté le recours introduit par M. Solleveld contre les décisions de rejet de ses réclamations, au motif, en substance, que les prestations de soins en cause ne peuvent pas être considérées comme ayant été fournies par ce dernier en sa qualité de physiothérapeute.

14 M. Solleveld a introduit un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden contre ledit arrêt. Dans sa décision de renvoi, cette juridiction, après avoir relevé que les prestations de soins en cause ne sont pas fournies par M. Solleveld en sa qualité de professionnel au sens de la loi BIG, se demande si elles ne devraient pas néanmoins être exonérées de la TVA dès lors, d'une part, que leur but est, d'un point de vue subjectif, de contribuer au traitement médical du patient et, d'autre part, qu'il ressort des faits constatés par le Gerechtshof te Amsterdam que, dans 40 % des cas, les patients de M. Solleveld lui sont adressés par un médecin ou un dentiste et que la plupart des sociétés d'assurance remboursent les frais inhérents au traitement, à tout le moins lorsque les patients ont conclu une assurance complémentaire couvrant les pratiques médicales autres que celles relevant de la médecine traditionnelle.

15 C'est dans ces conditions que le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, A, paragraphe 1, [...] sous c), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que sont exonérés de la TVA des actes consistant à poser un diagnostic, à fournir un avis thérapeutique et à appliquer éventuellement un traitement — le tout dans le cadre du diagnostic [des champs de perturbation] [...] — même lorsque ces actes ne font pas partie de l'exercice, par celui qui les effectue, d'une profession médicale ou paramédicale définie par l'État membre concerné?»

Affaire C-444/04

16 M^me^ van den Hout-van Eijnsbergen exerce à titre indépendant des activités de psychothérapeute pour lesquelles elle détient un diplôme de pédagogue. Le Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (inspecteur médical principal de la santé mentale) ayant constaté qu'elle satisfaisait aux conditions prévues par l'arrêté de 1986, elle a été inscrite en 1988 dans le registre prévu par cet arrêté en qualité de psychothérapeute.

17 M^me van den Hout-van Eijnsbergen n'ayant pas acquitté la TVA sur les prestations relatives à ses activités, des avis de redressement lui ont été adressés pour la période du 1^er janvier 1992 au 31 décembre 1995. La réclamation qu'elle a présentée contre ces avis a été rejetée par l'inspecteur.

18 Par arrêt du 20 mars 2003, le Gerechtshof te 's-Gravenhage a rejeté le recours introduit par M^me van den Hout-van Eijnsbergen contre la décision de rejet de sa réclamation, au motif, en substance, que la notion de «services fournis par des médecins et des psychologues» prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA, dans sa version en vigueur au cours des années d'imposition en cause au principal, vise exclusivement les services fournis par des personnes autorisées à porter le titre de médecin ou de psychologue.

19 M^me van den Hout-van Eijnsbergen a introduit un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden contre ledit arrêt. Dans sa décision de renvoi, cette juridiction, après avoir relevé que rien n'autorise raisonnablement à mettre en doute le fait que les traitements pratiqués par des psychothérapeutes indépendants poursuivent un but thérapeutique, constate que les psychothérapeutes ne figuraient pas sur la liste des professions prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA dans sa version applicable au litige, et ce même s'ils satisfaisaient aux conditions légales d'enregistrement et s'ils étaient effectivement inscrits dans le registre des psychothérapeutes. En outre, la juridiction de renvoi indique que cette disposition, dans sa version en vigueur depuis le 1^er décembre 1997, prévoit désormais que les prestations de soins fournies par les psychothérapeutes bénéficient de l'exonération de la TVA. Ladite juridiction se demande dès lors si l'énumération limitative des professions médicales prévue par la loi de 1968 relative à la TVA, dans sa version antérieure à ladite date, pouvait suffire à exclure les prestations de soins en cause de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

20 C'est dans ces conditions que le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, A, paragraphe 1, [...] sous c), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que des actes de psychothérapie effectués par un praticien satisfaisant aux conditions légales d'enregistrement énoncées [ci-dessus] et inscrit dans le registre des psychothérapeutes [...] sont exonérés de la TVA même lorsque ces actes ne font pas partie de l'exercice — par celui qui les effectue — d'une profession médicale ou paramédicale définie par l'État membre concerné?»

21 Par ordonnance du président de la Cour du 21 janvier 2005, les affaires C-443/04 et C-444/04 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

22 Par ses questions, la juridiction de renvoi demande en substance si l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive s'applique à des traitements qui sont dispensés, respectivement, par un physiothérapeute et par une psychothérapeute en dehors du cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles que définies par la réglementation de l'État membre concerné.

23 Selon une interprétation littérale de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, pour que le praticien puisse bénéficier de l'exonération prévue par

cette disposition, il doit satisfaire à deux conditions, à savoir, d'une part, fournir des «prestations de soins à la personne» et, d'autre part, celles-ci doivent être «effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné».

24 En l'espèce, il n'est pas contesté que les traitements dispensés par les requérants au principal constituent des soins à la personne au sens de cette disposition, dès lors que ces traitements sont menés dans le but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé, poursuivant de la sorte une finalité thérapeutique (arrêt du 20 novembre 2003, D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, point 57).

25 En revanche, les questions posées par la juridiction de renvoi portent sur le point de savoir si lesdits traitements peuvent être considérés comme ayant été effectués dans le cadre de l'exercice des professions médicales ou paramédicales, telles que définies par la réglementation nationale, conformément à la seconde condition énoncée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

26 À cet égard, il ressort des décisions de renvoi que, dans l'affaire C-444/04, les traitements en question ont été dispensés par un prestataire qui n'appartenait pas, à la date des faits au principal, à l'une des professions paramédicales définies par la réglementation nationale aux fins de l'exonération de la TVA, tandis que, dans l'affaire C-443/04, les traitements en cause, s'ils ont été dispensés par un prestataire appartenant à une telle profession paramédicale, ne relevaient pas du domaine d'activité spécifique de cette profession, tel que celui-ci est défini par ladite réglementation.

27 Il en résulte que, par sa question dans l'affaire C-444/04, la juridiction de renvoi vise plus particulièrement à déterminer dans quelle mesure les États membres peuvent, aux fins de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de

la sixième directive, exclure certaines professions de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale, alors que, dans l'affaire C-443/04, ladite juridiction demande en substance si ces mêmes États membres peuvent exclure de ladite définition certaines activités spécifiques de soins à la personne.

28 À cet égard, il ressort clairement du libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive que cette disposition ne définit pas elle-même la notion de «professions paramédicales», mais qu'elle renvoie sur ce point à la définition qui est retenue par la réglementation interne des États membres.

29 Dans ces conditions, il appartient à chaque État membre de définir, dans son propre droit interne, les professions paramédicales dans le cadre desquelles l'exercice des soins à la personne est exonéré de la TVA, conformément à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. La Cour a déjà jugé que cette disposition accorde aux États membres un pouvoir d'appréciation à cet égard (arrêt du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 81).

30 Ce pouvoir d'appréciation englobe non seulement celui de définir les qualifications requises pour exercer lesdites professions, mais également celui de définir les activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions. En effet, dès lors que les différentes qualifications acquises par les prestataires ne préparent pas nécessairement ces derniers à fournir tous les types de soins, un État membre est en droit de considérer, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, que la définition des professions paramédicales serait incomplète si elle se limitait à imposer des exigences générales quant à la qualification des prestataires, sans préciser les soins pour lesquels ceux-ci sont qualifiés dans le cadre de ces professions.

31 Toutefois, le pouvoir d'appréciation dont jouissent les États membres à cet égard n'est pas illimité.

32 Certes, ainsi que le fait valoir le gouvernement néerlandais, les États membres sont en droit, en vertu du premier membre de phrase de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, de fixer les conditions des exonérations afin d'assurer une application correcte et simple de celles-ci.

33 Ainsi, contrairement à ce que soutient la Commission des Communautés européennes, il doit être admis que le pouvoir d'appréciation détenu par les États membres pour définir les professions paramédicales autorise ces derniers à ne pas considérer comme telles et, partant, à exclure de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive une profession déterminée, telle que celle de psychothérapeute dans l'affaire C-444/04, et ce nonobstant la circonstance que cette profession fait par ailleurs l'objet, pour certains de ses aspects, d'une réglementation particulière en droit national.

34 De même, il est exact, ainsi que le soutient le gouvernement néerlandais, que l'application correcte et simple de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive est assurée lorsque, comme dans l'affaire C-443/04 pour les prestations des physiothérapeutes, ladite exonération est réservée aux seuls prestataires disposant des qualifications professionnelles énoncées par la réglementation nationale sur les professions paramédicales et uniquement en ce qui concerne les activités spécifiques de soins à la personne pour lesquelles ces qualifications ont été acquises, telles que ces activités sont définies par ladite réglementation.

35 Cependant, il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'exigence d'une application correcte et simple des exonérations ne saurait permettre aux États membres de porter atteinte ni aux objectifs poursuivis par la sixième directive ni aux principes de droit communautaire, en particulier le principe d'égalité de traitement, lequel est reflété, en matière de TVA, par le principe de neutralité fiscale (voir arrêts Dornier,

précité, points 42 et 69; du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, points 29 et 52, ainsi que du 12 janvier 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Rec. p. I-589, points 44 à 46).

36 En conséquence, lorsqu'un assujetti demande que ses activités de soins à la personne soient reconnues comme relevant de l'exercice des professions paramédicales, aux fins de bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il incombe aux juridictions nationales d'examiner si les autorités compétentes ont respecté les limites du pouvoir d'appréciation consenti par cette disposition, en tenant compte de l'objectif poursuivi par celle-ci et du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, point 56; arrêts précités Dornier, point 69, et Kingscrest Associates et Montecello, point 52).

37 À cet égard, en ce qui concerne, en premier lieu, l'objectif poursuivi par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il y a lieu de relever que la condition prévue par cette disposition, selon laquelle les prestations de soins à la personne doivent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné, vise à garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises (arrêt Kügler, précité, point 27). Dès lors, les prestations de soins à la personne ne relèvent pas toutes d'une telle exonération, cette dernière concernant uniquement celles qui présentent un niveau de qualité suffisant compte tenu de la formation professionnelle des prestataires.

38 Il s'ensuit que l'exclusion d'une profession déterminée ou d'une activité spécifique de soins à la personne de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit pouvoir être justifiée par des

motifs objectifs fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins et, partant, par des considérations relatives à la qualité des prestations fournies.

39 En ce qui concerne, en second lieu, le principe de neutralité fiscale, lequel est inhérent au système commun de la TVA, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence, il s'oppose à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne, C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20, et Kingscrest Associates et Montecello, précité, point 54).

40 Pour déterminer si des prestations de soins à la personne sont semblables, il convient toutefois de tenir compte, s'agissant de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et eu égard à l'objectif poursuivi par cette disposition, des qualifications professionnelles des prestataires de ces soins. En effet, dès lors que celles-ci ne sont pas identiques, les prestations de soins à la personne ne sauraient être considérées comme semblables que dans la mesure où elles présentent un niveau de qualité équivalent pour les bénéficiaires.

41 Il s'ensuit que l'exclusion d'une profession ou d'une activité spécifique de soins à la personne de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale aux fins de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive n'est contraire au principe de neutralité fiscale que s'il peut être démontré que les personnes exerçant cette profession ou activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins, de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent à celles fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de cette même réglementation nationale, de l'exonération.

42 Il incombe dès lors à la juridiction de renvoi de déterminer si, eu égard à l'ensemble de ces éléments, l'exclusion, dans l'affaire C-444/04, de la profession de psychothérapeute et, dans l'affaire C-443/04, des activités de diagnostic des champs de perturbation effectuées par un physiothérapeute, du cadre de l'exercice des professions paramédicales aux fins de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive excède les limites du pouvoir d'appréciation consenti aux États membres par cette disposition.

43 À cet égard, s'agissant de l'affaire C-444/04, il convient de relever d'emblée que, contrairement à ce qu'allègue le gouvernement néerlandais, le fait que tous les psychothérapeutes ont fait l'objet d'un traitement identique en matière de TVA, quel que soit leur statut juridique, est dépourvu de pertinence. En revanche, il convient d'examiner si, ainsi que le soutient M^me^ van den Hout-van Eijnsbergen, l'État membre concerné soumettait, durant les années d'imposition en cause au principal, les activités exercées par des psychothérapeutes ayant obtenu un diplôme de pédagogue à un régime de TVA différent de celui appliqué aux psychiatres et aux psychologues pour l'exercice des mêmes activités.

44 Si tel était le cas, il appartiendrait à la juridiction de renvoi de vérifier si les psychothérapeutes ayant obtenu, telle que la requérante au principal, un diplôme de pédagogue disposent effectivement, à l'instar des psychiatres et psychologues, des qualifications professionnelles requises pour effectuer les traitements psychothérapeutiques pratiqués par ladite requérante et, dans un tel cas, si ceux-ci bénéficient, pour l'exercice de telles activités, de l'exonération de la TVA.

45 Dans l'affirmative, la réglementation nationale en cause au principal n'excéderait le pouvoir d'appréciation dont jouissent les États membres dans le cadre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive que si, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi d'apprécier en fonction de l'ensemble des circonstances pertinentes de l'affaire dont elle est saisie, la qualité des traitements effectués par les

psychothérapeutes peut être considérée, compte tenu de leurs qualifications professionnelles, comme équivalente à celle des traitements similaires prodigués par les psychiatres, les psychologues ou toute autre profession médicale ou paramédicale.

46 À cet égard, la juridiction de renvoi pourra tenir compte, notamment, du fait que la requérante au principal possède un diplôme de pédagogue et que les traitements psychothérapeutiques qu'elle a effectués au cours des années d'imposition en cause ont été dispensés dans un cadre légal, sous le contrôle de l'inspection médicale de la santé publique et selon des conditions définies par une réglementation spécifique, dont le respect est attesté par une inscription dans un registre prévu à cet effet, de telles circonstances étant de nature à garantir qu'elle disposait, pour l'exercice de ses activités, des qualifications professionnelles requises.

47 S'agissant de l'affaire C-443/04, pour vérifier si l'État membre concerné a excédé le pouvoir d'appréciation qu'il tient de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il convient d'examiner si les traitements par diagnostic des champs de perturbation sont exonérés de la TVA lorsqu'ils sont effectués par des médecins ou des dentistes.

48 Interrogé sur ce point lors de l'audience, le gouvernement néerlandais, sans vouloir prendre fermement position à cet égard, a néanmoins indiqué, s'agissant des médecins, qu'il n'était pas a priori exclu que ces derniers, compte tenu de leur expertise et de leur formation médicale plus complète, puissent bénéficier de l'exonération de la TVA pour l'accomplissement desdits traitements.

49 Dans ces circonstances, il appartient à la juridiction de renvoi, en suivant le raisonnement exposé aux points 44 et 45 du présent arrêt, de déterminer si, en n'exonérant pas de la TVA les traitements par diagnostic des champs de perturbation prodigués par le requérant au principal, l'État membre concerné a

excédé le pouvoir d'appréciation dont il jouit dans le cadre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, compte tenu du régime de TVA appliqué aux médecins et aux dentistes pour les mêmes traitements et de la qualité des soins fournis dans ce cadre par chacun d'eux.

50 À cet égard, la juridiction de renvoi pourra tenir compte, notamment, du fait que, en sa qualité de physiothérapeute, le requérant au principal exerce une profession paramédicale au sens de la réglementation nationale de l'État membre concerné, que, pour dispenser lesdits traitements, il possède une formation complémentaire spécifique et que, pour la mise en œuvre de ces traitements, ses patients lui sont fréquemment adressés par des médecins ou des dentistes.

51 Il y a dès lors lieu de répondre aux questions posées que:

— L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il confère aux États membres un pouvoir d'appréciation pour définir les professions paramédicales et les prestations de soins à la personne qui relèvent de telles professions aux fins de l'exonération prévue par cette disposition. Toutefois, les États membres doivent, dans l'exercice de ce pouvoir d'appréciation, respecter l'objectif poursuivi par ladite disposition, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement à des prestations fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises, ainsi que le principe de neutralité fiscale.

— Une réglementation nationale qui exclut la profession de psychothérapeute de la définition des professions paramédicales n'est contraire auxdits objectif et principe que dans la mesure où, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, les traitements psychothérapeutiques seraient, s'ils étaient effectués par des psychiatres, des psychologues ou toute autre profession médicale ou

paramédicale, exonérés de la TVA, alors que, dispensés par des psychothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers.

— Une réglementation nationale qui exclut certaines activités spécifiques de soins à la personne, tels que les traitements par diagnostic des champs de perturbation, exercées par des physiothérapeutes de la définition de cette profession paramédicale n'est contraire à ces mêmes objectif et principe que dans la mesure où, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, lesdits traitements seraient, s'ils étaient effectués par des médecins ou des dentistes, exonérés de la TVA, alors que, mis en œuvre par des physiothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers.

Sur les dépens

52 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de

taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'il confère aux États membres un pouvoir d'appréciation pour définir les professions paramédicales et les prestations de soins à la personne qui relèvent de telles professions aux fins de l'exonération prévue par cette disposition. Toutefois, les États membres doivent, dans l'exercice de ce pouvoir d'appréciation, respecter l'objectif poursuivi par ladite disposition, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement à des prestations fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises, ainsi que le principe de neutralité fiscale.

Une réglementation nationale qui exclut la profession de psychothérapeute de la définition des professions paramédicales n'est contraire auxdits objectif et principe que dans la mesure où, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, les traitements psychothérapeutiques seraient, s'ils étaient effectués par des psychiatres, des psychologues ou toute autre profession médicale ou paramédicale, exonérés de la TVA, alors que, dispensés par des psychothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers.

Une réglementation nationale qui exclut certaines activités spécifiques de soins à la personne, tels que les traitements par diagnostic des champs de perturbation, exercées par des physiothérapeutes de la définition de cette profession paramédicale n'est contraire à ces mêmes objectif et principe que dans la mesure où, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, lesdits traitements seraient, s'ils étaient effectués par des médecins ou des dentistes, exonérés de la TVA, alors que, mis en œuvre par des physiothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers.

Signatures