SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

27 aprile 2006 *

Nei procedimenti riuniti C-443/04 e C-444/04,

aventi ad oggetto alcune domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisioni in data 15 ottobre 2004, pervenute in cancelleria lo stesso giorno, nelle cause tra

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

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

e

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, e dai sigg. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet e A. Ó Caoimh (relatore), giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott,
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 ottobre 2005,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Solleveld, dalla sig.ra A.B. Schoonbeek, advocaat;

— per la sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen, dal sig. F.D. Kouwenhoven, belastingadviseur;

— per il governo olandese, dalla sig.ra H.G. Sevenster e dal sig. D.J.M. de Grave, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. P. van Nuffel e D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 dicembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE,

in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di cause che vedono il sig. Solleveld, fisioterapista, da un lato, e la sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen, psicoterapeuta, dall'altro, contrapposti allo Staatssecretaris van Financiën, in merito a decisioni dell'Inspecteur van de Belastingdienst - Ondernemingen (ispettore delle imposte; in prosieguo l'«ispettore») che negano l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per prestazioni mediche da essi effettuate nell'ambito delle loro rispettive attività professionali.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati;

(...)».

La normativa nazionale

La normativa in materia di IVA

4 Nella versione in vigore prima del 1° dicembre 1997, l'art. 11, n. 1, lett. g), della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting 1968), del 28 giugno 1968 (Stb. 1968, n. 329; in prosieguo: la «legge del 1968 sull'IVA»), prevedeva che fossero esentati dall'IVA:

«[i] servizi forniti da medici diversi dai veterinari, nonché da psicologi, logopedisti, infermieri e ostetrici; i servizi forniti da coloro che esercitano una professione paramedica per la quale sono state fissate delle regole in base alla legge sulle professioni paramediche (...)».

5 A partire dal 1° dicembre 1997, l'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 sull'IVA stabilisce che sono esentati dall'IVA:

«[i] servizi prestati da coloro che esercitano una professione disciplinata in base a norme dettate dalla legge sulle professioni nel settore dell'assistenza sanitaria individuale ovvero adottate ai sensi di tale legge (...)».

La normativa in materia di assistenza sanitaria

6 Fino alla sua abrogazione nel 1997, la legge sulle professioni paramediche (Wet op de paramedische beroepen), del 21 marzo 1963 (Stb. 1963, n. 113; in prosieguo: la «legge sulle professioni paramediche»), prevedeva, all'art. 1, n. 2, quanto segue:

«La presente legge non è applicabile alle prestazioni infermieristiche e, per il resto, si applica soltanto alle professioni paramediche organizzate mediante atto amministrativo generale sulla base dell'art. 2».

7 Risulta dalla decisione di rinvio nella causa C-444/04 che, all'epoca in cui la legge sulle professioni paramediche era in vigore, le condizioni necessarie per essere iscritti nell'albo degli psicoterapeuti erano indicate dal decreto sull'iscrizione all'albo degli psicoterapeuti (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, n. 149; in prosieguo: il «decreto del 1986»). È pacifico che tale decreto non costituiva un atto amministrativo generale ai sensi della legge sulle professioni paramediche.

8 La legge sulle professioni nel settore dell'assistenza sanitaria individuale (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg), dell'11 novembre 1993 (Stb. 1993, n. 655), come modificata nel 1997 (in prosieguo: la «legge BIG»), prevede all'art. 3, n. 1, quanto segue:

«Sono creati degli albi nei quali coloro che soddisfano le condizioni fissate a tal fine dalla presente legge o a norma di questa e che ne fanno domanda sono iscritti rispettivamente in qualità di: medico, dentista, farmacista, psicologo medico, psicoterapeuta, fisioterapista, ostetrico, infermiere».

9 Le prestazioni rientranti nel settore delle attività specifiche dei fisioterapisti ai sensi della legge BIG vengono definite ed elencate, rispettivamente, all'art. 29 di tale legge ed all'art. 5 del decreto relativo ai requisiti di formazione dei fisioterapisti ed al loro settore di attività specifica (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut), del 13 ottobre 1997 (Stb. 1997, n. 516; in prosieguo: il «decreto del 1997»). Ai sensi dell'art. 5, n. 1, di tale decreto, le prestazioni suddette comprendono, in particolare, l'esame del paziente quanto alla presenza di un disturbo o di una minaccia gravante sulla sua funzione locomotoria ed il trattamento del medesimo mediante l'applicazione di metodi fisioterapeutici. A norma del paragrafo 2 del medesimo articolo, tali metodi comprendono la terapia mediante il movimento, mediante i massaggi e mediante la stimolazione fisica, ad eccezione della somministrazione di radiazioni ionizzanti.

Cause principali e questioni pregiudiziali

Causa C-443/04

10 Il sig. Solleveld è un fisioterapista, iscritto in tale veste nell'albo previsto dalla legge BIG. Oltre alle sue attività di fisioterapista «classico», il sig. Solleveld esercita anche

attività cosiddette di «diagnosi dei campi di disturbo», per le quali ha ricevuto una specifica formazione supplementare in Germania. Risulta dalla decisione di rinvio che tale attività dedica un'attenzione particolare alle disfunzioni a livello della mascella e della bocca, le quali vengono evidenziate da radiografie, da misurazioni delle correnti elettriche a livello della bocca e del derma, nonché da esami intraorali. Tale attività si fonda su una teoria secondo la quale un esame approfondito della mascella, della dentatura e della cavità orale può consentire di scoprire le cause di dolori e malattie e costituire il punto di partenza di un trattamento volto a guarire il paziente o a migliorare il suo stato.

11 Le attività del sig. Solleveld in tale settore consistono anzitutto nell'effettuare una diagnosi al fine di stabilire se i dolori lamentati dal paziente siano collegati a «campi di disturbo» a livello dell'osso mascellare o della dentatura. In caso positivo, il sig. Solleveld elabora un piano di trattamento. Questo consiste, essenzialmente, in applicazioni di raggi laser leggeri, in trattamenti omeopatici e in una terapia manuale. Prima di praticare tali cure, il sig. Solleveld può anche inviare il paziente da un dentista o da un chirurgo della mascella.

12 Poiché il sig. Solleveld non aveva versato l'IVA sulle prestazioni relative all'attività di diagnosi dei campi di disturbo, gli sono stati inviati gli avvisi di riscossione per il periodo dal 1° gennaio 1994 al 31 dicembre 2000. I reclami da lui proposti contro tali avvisi sono stati respinti dall'ispettore. Le decisioni di rigetto sono fondate, in particolare, sul parere dell'Inspecteur voor de Gezondheiszorg (ispettore dell'assistenza sanitaria), secondo il quale la diagnosi dei campi di disturbo non rientra nel settore di attività specifico di un fisioterapista ai sensi dell'art. 29 della legge BIG e dell'art. 5 del decreto del 1997.

13 Con sentenza in data 18 novembre 2002, il Gerechtshof te Amsterdam ha respinto il ricorso proposto dal sig. Solleveld contro le decisioni di rigetto dei suoi reclami, a motivo del fatto che, in sostanza, le prestazioni sanitarie in questione non possono essere considerate come da lui fornite nella sua qualità di fisioterapista.

14 Contro la detta sentenza il sig. Solleveld ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden. Nella sua decisione di rinvio, tale giudice, dopo aver rilevato che le prestazioni sanitarie in questione non vengono fornite dal sig. Solleveld nella sua qualità di professionista ai sensi della legge BIG, si chiede se esse non dovrebbero nondimeno essere esentate dall'IVA in considerazione del fatto che, da un lato, il loro scopo è, da un punto di vista soggettivo, di contribuire al trattamento medico del paziente e che, dall'altro, risulta dai fatti constatati dal Gerechtshof te Amsterdam che, nel 40 % dei casi, i pazienti sono inviati al sig. Solleveld da un medico o da un dentista e che la maggior parte delle società assicurative rimborsa le spese inerenti al trattamento, quantomeno qualora i pazienti abbiano concluso un'assicurazione complementare che copre le pratiche mediche diverse da quelle rientranti nella medicina tradizionale.

15 Alla luce di tali elementi lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che sono esenti dall'IVA le attività consistenti nell'effettuazione di una diagnosi, nella formulazione di un parere sulla terapia adeguata e eventualmente nell'esecuzione di un trattamento — effettuate tutte nell'ambito della diagnosi dei campi di disturbo descritta (...) — anche laddove tali attività non rientrino nell'esercizio, da parte di colui che le esegue, di una professione definita come medica o paramedica dallo Stato membro interessato».

Causa C-444/04

16 La sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen esercita in forma indipendente attività di psicoterapeuta per le quali essa possiede un diploma in pedagogia. Avendo il Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (ispettore medico principale per la salute mentale) constatato che l'interessata soddisfaceva i requisiti previsti dal decreto del 1986, essa è stata iscritta nel 1988 nell'albo previsto da tale decreto in qualità di psicoterapeuta.

17 Poiché la sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen non aveva versato l'IVA sulle prestazioni relative alle sue attività, le sono stati inviati alcuni avvisi di riscossione per il periodo dal 1° gennaio 1992 al 31 dicembre 1995. Il reclamo da essa proposto contro tali avvisi è stato respinto dall'ispettore.

18 Con sentenza in data 20 marzo 2003, il Gerechtshof te 's-Gravenhage ha respinto il ricorso proposto dalla sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen contro la decisione di rigetto del suo reclamo, a motivo del fatto che, in sostanza, la nozione di «servizi forniti da medici e psicologi» di cui all'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 sull'IVA, nella versione in vigore nel corso degli esercizi fiscali in questione nella causa principale, riguarda esclusivamente i servizi forniti da persone autorizzate a fregiarsi del titolo di medico o di psicologo.

19 Contro la detta sentenza la sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden. Nella sua decisione di rinvio, tale giudice, dopo aver rilevato che nulla autorizza ragionevolmente a dubitare del fatto che i trattamenti praticati da psicoterapeuti indipendenti perseguono uno scopo terapeutico, constata come gli psicoterapeuti non comparissero nell'elenco delle professioni contenuto nell'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 sull'IVA nella versione applicabile alla controversia, e ciò anche nel caso in cui essi soddisfacessero i requisiti di legge per l'iscrizione all'albo e fossero effettivamente iscritti nell'albo degli psicoterapeuti. Inoltre, il giudice del rinvio segnala che la detta disposizione, nella versione in vigore dal 1° dicembre 1997, prevede ormai che le prestazioni sanitarie fornite dagli psicoterapeuti beneficino dell'esenzione dall'IVA. Il detto giudice si chiede dunque se l'elencazione restrittiva delle professioni mediche prevista dalla legge del 1968 sull'IVA, nella versione antecedente alla data suddetta, potesse essere sufficiente per escludere le prestazioni sanitarie in questione dall'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

20 Alla luce di tali elementi lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che sono esenti dall'IVA attività psicoterapeutiche, eseguite da una persona che esercita una professione rispondente ai requisiti di legge per l'iscrizione all'albo (...) ed è effettivamente iscritta nell'albo degli psicoterapeuti (...), anche nell'ipotesi in cui tali attività non rientrino nell'esercizio — da parte della persona che le esegue — di una professione definita come medica o paramedica dallo Stato membro considerato».

21 Con ordinanza del Presidente della Corte in data 21 gennaio 2005, le cause C-443/04 e C-444/04 sono state riunite ai fini delle fasi scritta ed orale, nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

22 Con i suoi quesiti il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva si applichi a trattamenti che vengono effettuati, rispettivamente, da un fisioterapista e da una psicoterapeuta al di fuori dell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali definite dalla normativa dello Stato membro interessato.

23 Secondo un'interpretazione letterale dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, affinché il prestatore possa beneficiare dell'esenzione prevista da tale

disposizione, debbono essere soddisfatte due condizioni, vale a dire, da un lato, il predetto deve fornire «prestazioni mediche» e, dall'altro, tali prestazioni devono essere «effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati».

24 Nel caso di specie, è incontestato che i trattamenti eseguiti dai ricorrenti nelle cause principali costituiscono prestazioni mediche ai sensi della detta disposizione, in quanto sono effettuati allo scopo della diagnosi, della cura e, nella misura del possibile, della guarigione di malattie e di problemi di salute, perseguendo così una finalità terapeutica (sentenza 20 novembre 2003, causa C-307/01, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, Racc. pag. I-13989, punto 57).

25 Per contro, le questioni sottoposte dal giudice del rinvio riguardano la questione se i detti trattamenti possano essere considerati come effettuati nell'esercizio delle professioni mediche o paramediche, quali sono definite dalla normativa nazionale, in conformità della seconda condizione stabilita dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

26 A questo proposito, risulta dalle decisioni di rinvio che, nella causa C-444/04, i trattamenti in questione sono stati eseguiti da un prestatore che non apparteneva, alla data dei fatti oggetto della causa principale, ad una delle professioni paramediche definite dalla normativa nazionale ai fini dell'esenzione dall'IVA, mentre, nella causa C-443/04, i trattamenti controversi, pur essendo stati effettuati da un prestatore appartenente ad una professione paramedica, non rientravano nel settore di attività specifico di tale professione, come definito dalla detta normativa.

27 Ne consegue che, con il suo quesito nella causa C-444/04, il giudice del rinvio mira più in particolare a stabilire in che misura gli Stati membri possano, ai fini dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva,

escludere talune professioni dalla definizione delle professioni paramediche adottata dalla normativa nazionale, mentre, nella causa C-443/04, il detto giudice chiede in sostanza se questi stessi Stati membri possano escludere dalla detta definizione talune attività mediche specifiche.

28 A questo proposito, risulta chiaramente dal tenore letterale dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva che tale disposizione non definisce essa stessa la nozione di «professioni paramediche», bensì rinvia al riguardo alla definizione adottata dalla normativa interna degli Stati membri.

29 Stanti tali premesse, spetta a ciascuno Stato membro definire, nel proprio diritto interno, le professioni paramediche nel cui ambito lo svolgimento delle prestazioni è esentato dall'IVA, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. La Corte ha già statuito che tale disposizione riconosce agli Stati membri un potere discrezionale al riguardo (sentenza 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier, Racc. pag. I-12911, punto 81).

30 Tale potere discrezionale comprende non soltanto quello di definire le qualificazioni richieste per esercitare le dette professioni, ma anche quello di definire le attività mediche specifiche che rientrano in tali professioni. Infatti, posto che le diverse qualificazioni acquisite dai prestatori non preparano necessariamente costoro a fornire tutti i tipi di cure, uno Stato membro è legittimato a ritenere, nell'esercizio del suo potere discrezionale, che la definizione delle professioni paramediche sarebbe incompleta se si limitasse ad imporre requisiti generali quanto alla qualificazione dei prestatori, senza precisare le prestazioni di cura per le quali questi ultimi sono qualificati nell'ambito di tali professioni.

31 Tuttavia, il potere discrezionale di cui godono gli Stati membri al riguardo non è illimitato.

32 Vero è che, come fatto valere dal governo olandese, gli Stati membri sono legittimati, ai sensi della prima parte di frase dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, a fissare le condizioni delle esenzioni al fine di garantire un'applicazione corretta e semplice di queste ultime.

33 Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione delle Comunità europee, si deve riconoscere che il potere discrezionale spettante agli Stati membri per definire le professioni paramediche autorizza questi ultimi a non considerare tale, e dunque ad escludere dall'esenzione dall'IVA ex art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, una determinata professione, quale quella di psicoterapeuta nella causa C-444/04, e ciò nonostante il fatto che tale professione costituisca per altro verso l'oggetto, per taluni suoi aspetti, di una particolare disciplina nel diritto nazionale.

34 Allo stesso modo, è esatto, come sostiene il governo olandese, che l'applicazione corretta e semplice dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva è garantita qualora, come nella causa C-443/04 per le prestazioni dei fisioterapisti, la detta esenzione sia riservata soltanto ai prestatori che dispongono delle qualificazioni professionali stabilite dalla normativa nazionale sulle professioni paramediche e unicamente per quanto riguarda le attività mediche specifiche per le quali tali qualificazioni sono state acquisite, secondo la definizione di tali attività fornita dalla normativa suddetta.

35 Tuttavia, risulta dalla giurisprudenza della Corte che l'esigenza di un'applicazione corretta e semplice delle esenzioni non può consentire agli Stati membri di pregiudicare né gli obiettivi perseguiti dalla sesta direttiva né i principi di diritto comunitario, ed in particolare il principio di parità di trattamento, al quale corrisponde, in materia di IVA, il principio di neutralità fiscale (v. sentenze Dornier,

cit., punti 42 e 69; 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I-4427, punti 29 e 52, e 12 gennaio 2006, causa C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Racc. pag. I-589, punti 44-46).

36 Di conseguenza, qualora un soggetto passivo chieda che le prestazioni mediche da lui fornite vengano riconosciute come rientranti nell'esercizio delle professioni paramediche, al fine di beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, spetta ai giudici nazionali verificare se le autorità competenti abbiano rispettato i limiti del potere discrezionale attribuito dalla detta disposizione, tenendo conto dell'obiettivo perseguito da quest'ultima e del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler, Racc. pag. I-6833, punto 56; sentenze Dornier, cit., punto 69, e Kingscrest Associates e Montecello, cit., punto 52).

37 A questo proposito, per quanto riguarda, in primo luogo, l'obiettivo perseguito dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, occorre rilevare che la condizione stabilita da tale disposizione, secondo cui le prestazioni mediche debbono essere effettuate nell'esercizio delle professioni paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato, mira a garantire che l'esenzione si applichi unicamente alle prestazioni mediche fornite da prestatori in possesso delle necessarie qualificazioni professionali (sentenza Kügler, cit., punto 27). Pertanto, non tutte le prestazioni mediche rientrano in tale esenzione, posto che quest'ultima riguarda soltanto le prestazioni mediche che presentino un livello di qualità sufficiente tenuto conto della formazione professionale dei prestatori.

38 Ne consegue che l'esclusione di una determinata professione o di un'attività medica specifica dalla definizione delle professioni paramediche adottata dalla normativa nazionale ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve poter essere giustificata in base a motivi oggettivi fondati sulle

qualificazioni professionali dei prestatori delle cure e, dunque, in base a considerazioni riguardanti la qualità delle prestazioni fornite.

39 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il principio di neutralità fiscale, che è inerente al sistema comune dell'IVA, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza, esso osta a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (sentenze 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-12691, punto 20, e Kingscrest Associates e Montecello, cit., punto 54).

40 Per stabilire se determinate prestazioni mediche siano di uno stesso tipo, occorre tuttavia tener conto, relativamente all'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva e alla luce dell'obiettivo perseguito da tale disposizione, delle qualificazioni professionali dei prestatori di tali cure. Infatti, qualora tali qualificazioni non siano identiche, le prestazioni mediche possono essere considerate di uno stesso tipo soltanto se presentano un livello di qualità equivalente per i beneficiari.

41 Ne consegue che l'esclusione di una professione o di un'attività medica specifica dalla definizione delle professioni paramediche adottata dalla normativa nazionale ai fini dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva contrasta con il principio di neutralità fiscale soltanto qualora si possa dimostrare che le persone svolgenti la detta professione o attività dispongono, per la fornitura di tali prestazioni mediche, di qualificazioni professionali atte a garantire a tali prestazioni un livello di qualità equivalente a quello delle prestazioni fornite da persone che beneficiano dell'esenzione in virtù di questa stessa normativa nazionale.

42 Spetta pertanto al giudice del rinvio stabilire se, tenuto conto del complesso di tali elementi, l'esclusione, nella causa C-444/04, della professione di psicoterapeuta e, nella causa C-443/04, delle attività di diagnosi dei campi di disturbo svolte da un fisioterapista, dall'ambito dell'esercizio delle professioni paramediche, ai fini dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, comporti un superamento dei limiti del potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri da tale disposizione.

43 A questo proposito, relativamente alla causa C-444/04, occorre anzitutto rilevare che, contrariamente a quanto asserito dal governo olandese, il fatto che tutti gli psicoterapeuti abbiano costituito l'oggetto di un trattamento identico in materia di IVA, indipendentemente dal loro status giuridico, è irrilevante. Occorre invece verificare se, come sostiene la sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen, lo Stato membro interessato assoggettasse, durante gli esercizi fiscali in questione nella causa principale, le attività svolte da psicoterapeuti in possesso di un diploma in pedagogia ad un regime dell'IVA diverso da quello applicato agli psichiatri ed agli psicologi per l'esercizio delle stesse attività.

44 Se così fosse, spetterebbe al giudice del rinvio verificare se gli psicoterapeuti in possesso, come la ricorrente nella causa principale, di un diploma in pedagogia dispongano effettivamente, al pari degli psichiatri e degli psicologi, delle qualificazioni professionali richieste per effettuare i trattamenti psicoterapeutici praticati dalla detta ricorrente e, in caso affermativo, se questi ultimi beneficino, per l'esercizio di tali attività, dell'esenzione dall'IVA.

45 In caso positivo, la normativa nazionale in questione nella causa principale eccederebbe il potere discrezionale di cui godono gli Stati membri nell'ambito dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva soltanto qualora — ciò che spetta al giudice del rinvio valutare in base all'insieme delle circostanze pertinenti della causa ad esso sottoposta — la qualità dei trattamenti effettuati dagli

psicoterapeuti potesse essere considerata, tenuto conto delle loro qualificazioni professionali, come equivalente a quella dei trattamenti dello stesso tipo eseguiti dagli psichiatri, dagli psicologi o dagli appartenenti a qualsiasi altra professione medica o paramedica.

46 Al riguardo, il giudice del rinvio potrà tener conto, in particolare, del fatto che la ricorrente nella causa principale possiede un diploma in pedagogia e che i trattamenti psicoterapeutici da essa eseguiti nel corso degli esercizi fiscali in questione sono stati effettuati in un contesto lecito, sotto il controllo delle autorità ispettive di sanità pubblica ed in base a condizioni definite da una normativa specifica, il cui rispetto è attestato dall'iscrizione in un albo previsto a tal fine, laddove circostanze siffatte sono idonee a garantire che l'interessata disponeva, per l'esercizio delle proprie attività, delle qualificazioni professionali richieste.

47 Quanto alla causa C-443/04, per verificare se lo Stato membro interessato abbia superato i limiti del potere discrezionale riconosciutogli dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, occorre stabilire se i trattamenti attinenti alla diagnosi dei campi di disturbo siano esentati dall'IVA qualora vengano effettuati da medici o da dentisti.

48 Interrogato sul punto all'udienza, il governo olandese, senza voler prendere una posizione precisa in proposito, ha nondimeno fatto presente, quanto ai medici, che non era a priori escluso che costoro, tenuto conto delle loro conoscenze specialistiche e della loro formazione medica più completa, potessero beneficiare dell'esenzione dall'IVA per l'esecuzione dei detti trattamenti.

49 Stanti tali premesse, spetta al giudice del rinvio, seguendo l'iter logico esposto ai punti 44 e 45 della presente sentenza, stabilire se, non esentando dall'IVA i trattamenti attinenti alla diagnosi dei campi di disturbo eseguiti dal ricorrente nella causa principale, lo Stato membro interessato abbia ecceduto il potere discrezionale

di cui gode nell'ambito dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, tenuto conto del regime dell'IVA applicato ai medici e ai dentisti per i medesimi trattamenti e della qualità delle cure fornite in tale contesto da ciascuno di essi.

50 A questo proposito, il giudice del rinvio potrà tener conto, in particolare, del fatto che il ricorrente nella causa principale, nella sua qualità di fisioterapista, esercita una professione paramedica ai sensi della normativa nazionale dello Stato membro interessato, che, per eseguire i detti trattamenti, egli possiede una formazione supplementare specifica e che, per l'attuazione di tali trattamenti, i suoi pazienti gli vengono frequentemente inviati da medici o da dentisti.

51 Occorre pertanto risolvere le questioni sollevate dichiarando quanto segue:

— L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che conferisce agli Stati membri un potere discrezionale per definire le professioni paramediche e le prestazioni mediche attinenti a tali professioni ai fini dell'esenzione da esso prevista. Tuttavia, gli Stati membri debbono, nell'esercizio di tale potere discrezionale, rispettare l'obiettivo perseguito dalla detta disposizione, consistente nel garantire che l'esenzione si applichi unicamente a prestazioni fornite da persone in possesso delle qualificazioni professionali richieste, nonché il principio di neutralità fiscale.

— Una normativa nazionale che esclude la professione di psicoterapeuta dalla definizione delle professioni paramediche contrasta con l'obiettivo ed il principio suddetti soltanto nel caso in cui — ciò che spetta al giudice del rinvio verificare — i trattamenti psicoterapeutici siano esentati dall'IVA qualora vengano effettuati da psichiatri, da psicologi o da appartenenti a qualsiasi altra

professione medica o paramedica, benché i medesimi trattamenti, eseguiti da psicoterapeuti, possano essere considerati come di qualità equivalente tenuto conto delle qualificazioni professionali di questi ultimi.

— Una normativa nazionale che esclude talune attività specifiche di cure alla persona esercitate da fisioterapisti, quali i trattamenti attinenti alla diagnosi dei campi di disturbo, dalla definizione di tale professione paramedica contrasta con l'obiettivo ed il principio suddetti soltanto nel caso in cui — ciò che spetta al giudice del rinvio verificare — i detti trattamenti siano esentati dall'IVA qualora vengano effettuati da medici o da dentisti, benché i medesimi trattamenti, eseguiti da fisioterapisti, possano essere considerati come di qualità equivalente tenuto conto delle qualificazioni professionali di questi ultimi.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta

sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che conferisce agli Stati membri un potere discrezionale per definire le professioni paramediche e le prestazioni mediche attinenti a tali professioni ai fini dell'esenzione da esso prevista. Tuttavia, gli Stati membri debbono, nell'esercizio di tale potere discrezionale, rispettare l'obiettivo perseguito dalla detta disposizione, consistente nel garantire che l'esenzione si applichi unicamente a prestazioni fornite da persone in possesso delle qualificazioni professionali richieste, nonché il principio di neutralità fiscale.

Una normativa nazionale che esclude la professione di psicoterapeuta dalla definizione delle professioni paramediche contrasta con l'obiettivo ed il principio suddetti soltanto nel caso in cui — ciò che spetta al giudice del rinvio verificare — i trattamenti psicoterapeutici siano esentati dall'IVA qualora vengano effettuati da psichiatri, da psicologi o da appartenenti a qualsiasi altra professione medica o paramedica, benché i medesimi trattamenti, eseguiti da psicoterapeuti, possano essere considerati come di qualità equivalente tenuto conto delle qualificazioni professionali di questi ultimi.

Una normativa nazionale che esclude talune attività specifiche di cure alla persona esercitate da fisioterapisti, quali i trattamenti attinenti alla diagnosi dei campi di disturbo, dalla definizione di tale professione paramedica contrasta con l'obiettivo ed il principio suddetti soltanto nel caso in cui — ciò che spetta al giudice del rinvio verificare — i detti trattamenti siano esentati dall'IVA qualora vengano effettuati da medici o da dentisti, benché i medesimi trattamenti, eseguiti da fisioterapisti, possano essere considerati come di qualità equivalente tenuto conto delle qualificazioni professionali di questi ultimi.

Firme