SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 27 de abril de 2006 *

En los asuntos acumulados C-443/04 y C-444/04,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resoluciones de 15 de octubre de 2004, recibidas en el Tribunal de Justicia ese mismo día, en los procedimientos entre

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

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

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet y A. Ó Caoimh (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de octubre de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Sr. Solleveld, por la Sra. A.B. Schoonbeek, advocaat;

— en nombre de la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen, por el Sr. F.D. Kouwenhoven, belastingadviseur;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y el Sr. D.J.M. de Grave, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. P. van Nuffel y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de diciembre de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de

17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de varios litigios entre el Sr. Solleveld, fisioterapeuta, y la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen, psicoterapeuta, por una parte, y el Staatssecretaris van Financiën, por otra, en relación con las decisiones del Inspecteur van de Belastingdienst — Ondernemingen (inspector de contribuciones; en lo sucesivo, «inspector») por las que deniega la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), a la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de sus actividades profesionales respectivas.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«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:

[...]

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.

[...]»

Normativa nacional

Normativa en materia de IVA

4 En su versión en vigor antes del 1 de diciembre de 1997, el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de junio de 1968 (Stb. 1968, nº 329; en lo sucesivo, «Ley de 1968 del IVA»), establecía que están exentos del IVA:

«Los servicios prestados por los doctores en medicina, salvo la medicina veterinaria, por los psicólogos y los ortofonistas, por los enfermeros y las comadronas; los servicios prestados por los prácticos de una profesión sanitaria para la que se han establecido normas sobre la base de la Ley de profesiones sanitarias [...]»

5 Desde el 1 de diciembre de 1997, el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA dispone que están exentos del IVA:

«Los servicios prestados por los facultativos de una profesión para la cual se han establecido normas por o en virtud de la Ley de las profesiones de asistencia sanitaria individual [...]»

Normativa en materia de asistencia sanitaria

6 Hasta su derogación en 1997, la Ley de profesiones sanitarias (Wet op de paramedische beroepen), de 21 de marzo de 1963 (Stb. 1963, nº 113; en lo sucesivo, «Ley de profesiones sanitarias») disponía en su artículo 1, apartado 2:

«La presente ley no es aplicable a la asistencia prestada por los enfermeros y, además, se aplica únicamente a las profesiones sanitarias organizadas por acto general de administración en virtud del artículo 2.»

7 De la resolución de remisión en el asunto C-444/04 se desprende que, en la época en que la Ley de profesiones sanitarias estaba en vigor, los requisitos que se debían cumplir para ser inscrito en el registro de psicoterapeutas estaban enunciados en la Decisión sobre el registro de psicoterapeutas (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, nº 149; en lo sucesivo, «Decisión de 1986»). Consta que dicha decisión no constituía un acto general de administración en el sentido de la Ley de profesiones sanitarias.

8 La Ley sobre las profesiones de asistencia sanitaria individual (Wet op de beroepen in de individuele gezonheidszorg), de 11 de noviembre de 1993 (Stb. 1993, nº 655), en su versión modificada en 1997 (en lo sucesivo, «Ley BIG») prevé en su artículo 3, apartado 1:

«Se crearán registros en los que se inscribirán, a instancia propia, quienes cumplan los requisitos establecidos en la presente ley. Se creará un registro para cada una de las siguientes profesiones: médico, odontólogo, farmacéutico, psicólogo de atención sanitaria, psicoterapeuta, fisioterapeuta, comadrona, enfermero.»

9 Los actos comprendidos en el ámbito de las actividades específicas de los fisioterapeutas en el sentido de la Ley BIG se definen y enumeran, respectivamente, en el artículo 29 de ésta y en el artículo 5 del Decreto relativo a los requisitos de formación de los fisioterapeutas y a su ámbito de actividad específica (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut), de 13 de octubre de 1997 (Stb. 1997, nº 516; en lo sucesivo, «Decreto de 1997». Según el artículo 5, apartado 1, de este Decreto, dichos actos engloban, en particular, el examen del paciente en cuanto a la presencia de algún obstáculo o amenaza sobre su función motriz y el tratamiento del paciente mediante la aplicación de métodos fisioterapéuticos. En virtud del apartado 2 del mismo artículo, dichos métodos comprenden la terapia del movimiento, la terapia de masaje y la terapia mediante estimulación física, salvo la administración de rayos ionizantes.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-443/04

10 El Sr. Solleveld es fisioterapeuta y está inscrito como tal en el registro previsto por la Ley BIG. Además de sus actividades como fisioterapeuta «clásico», el Sr. Solleveld

ejerce también actividades denominadas de «diagnóstico de campos de perturbación», para las que recibió una formación complementaria específica en Alemania. De la resolución de remisión se desprende que dicha actividad presta una atención especial a las disfunciones de la mandíbula y de la boca, constatadas mediante radiografías, mediciones de corrientes eléctricas en la boca y en la dermis, así como mediante exámenes intra-orales. Esta actividad se basa en una teoría según la cual un examen minucioso de la mandíbula, de la dentadura y de la cavidad bucal puede permitir detectar las causas de los dolores y enfermedades y constituir el punto de partida de un tratamiento dirigido a curar al paciente o a mejorar su estado.

11 Las actividades del Sr. Solleveld en este ámbito consisten, en primer lugar, en realizar un diagnóstico para determinar si los dolores que padece el paciente guardan relación con «campos de perturbación» a la altura del hueso maxilar o de la dentadura. Si ello es así, el Sr. Solleveld establece un programa de tratamiento. Éste incluye, en esencia, aplicaciones de rayos láser ligeros, medicación homeopática y una terapia manual. Antes de prestar dicha asistencia, el Sr. Solleveld puede enviar al paciente a un dentista o a un cirujano especializado en la mandíbula.

12 Como el Sr. Solleveld no abonó el IVA sobre las prestaciones relativas a la actividad de diagnóstico de campos de perturbación, se le remitieron liquidaciones complementarias para el período comprendido entre el 1 de enero de 1994 y el 31 de diciembre de 2000. Las reclamaciones que presentó contra dichas liquidaciones fueron desestimadas por el inspector. Las resoluciones desestimatorias son fundadas, en particular, a juicio del Inspecteur voor de Gezondheiszorg (inspector de asistencia sanitaria), según el cual el diagnóstico de campos de perturbación no está comprendido dentro del ámbito de actividad específica de un fisioterapeuta en el sentido de los artículos 29 de la Ley BIG y 5 del Decreto de 1997.

13 Mediante sentencia de 18 de noviembre de 2002, el Gerechtshof te Amsterdam desestimó el recurso interpuesto por el Sr. Solleveld contra las resoluciones denegatorias de sus reclamaciones, puesto que, en esencia, no puede considerarse que éste prestó la asistencia en cuestión en su calidad de fisioterapeuta.

14 El Sr. Solleveld interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden contra esta sentencia. En su resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional, tras señalar que la asistencia de que se trata no es prestada por el Sr. Solleveld en su calidad de profesional en el sentido de la Ley BIG, se pregunta si, no obstante, debía estar exenta de pagar el IVA puesto que, por una parte, su finalidad es, desde el punto de vista subjetivo, contribuir al tratamiento médico del paciente y porque, por otra, de los hechos comprobados por el Gerechtshof te Amsterdam se desprende que en el 40 % de los casos, los pacientes del Sr. Solleveld llegan hasta su consulta porque son enviados por un médico o un dentista y la mayor parte de las compañías de seguros reembolsan los gastos de tratamiento, al menos si los pacientes han contratado un seguro complementario que cubre las prácticas médicas distintas de la medicina tradicional.

15 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, [...] 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?»

Asunto C-444/04

16 La Sra. Van den Hout-van Eijnsbergen ejerce a título independiente actividades de psicoterapeuta para las que tiene un título de pedagoga. Al comprobar el Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezonheid (inspector médico principal de salud mental) que cumplía los requisitos previstos en el Decreto de 1986, fue inscrita en el registro previsto por dicho Decreto en calidad de psicoterapeuta.

17 Al no haber pagado la Sra. van den Hout-van Eijnsberge el IVA sobre las prestaciones relativas a sus actividades, le fueron remitidas liquidaciones complementarias para el período comprendido entre el 1 de enero de 1992 y el 31 de diciembre de 1995. La reclamación que presentó contra dichas liquidaciones fue desestimada por el inspector.

18 Mediante sentencia de 20 de marzo de 2003, el Gerechtshof te 's-Gravenhage desestimó el recurso interpuesto por la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen contra la resolución denegatoria de su reclamación, por considerar, en esencia, que el concepto de «servicios prestados por médicos y psicólogos» previsto en el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA, en su versión en vigor durante los ejercicios impositivos de que se trata en el asunto principal, se refiere exclusivamente a los servicios prestados por personas autorizadas a ejercer como médicos o psicólogos.

19 La Sra. van den Hout-van Eijnsbergen interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden contra dicha sentencia. En su resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional, tras señalar que no hay nada que autorice razonablemente a cuestionar el hecho de que los tratamientos dispensados por psicoterapeutas independientes persiguen una finalidad terapéutica, declara que los psicoterapeutas no figuraban en la lista de profesiones prevista en el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA en su versión aplicable al litigio, y ello aunque cumplieran los requisitos legales de registro y estuvieran efectivamente inscritos en el registro de psicoterapeutas. Además, el órgano jurisdiccional remitente indica que dicha disposición, en su versión en vigor desde el 1 de diciembre de 1997, establece en lo sucesivo que la asistencia prestada por psicoterapeutas está exenta del IVA. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional se pregunta si la enumeración limitativa de las profesiones médicas prevista por la Ley de 1968 del IVA, en su versión anterior a tal fecha, podía bastar para excluir la asistencia de que se trata de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

20 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, [...] 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 referidos [anteriormente] 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?»

21 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2005, se acumularon los asuntos C-443/04 y C-444/04 a los fines de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

22 Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica a los tratamientos dispensados, respectivamente, por un fisioterapeuta y por un psicoterapeuta fuera del ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias tal como se definen en la normativa del Estado miembro afectado.

23 Con arreglo a una interpretación literal del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, para que un práctico pueda acogerse a la exención prevista por

esta disposición, debe cumplir dos requisitos, a saber, por una parte, prestar «asistencia a personas físicas» y, por otra, ésta deber «realizarse en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias como las definidas por el Estado miembro afectado».

24 En el caso de autos, consta que los tratamientos prestados por los demandantes en el asunto principal constituyen asistencia a personas físicas en el sentido de dicha disposición, puesto que tales tratamientos se practican con la finalidad de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud, persiguiendo de este modo una finalidad terapéutica (sentencia de 20 de noviembre de 2003, D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, apartado 57).

25 Por el contrario, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tienen por objeto determinar si puede considerarse que los referidos tratamientos se efectuaron en el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias definidas como tales en la normativa nacional, con arreglo al segundo requisito mencionado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

26 A este respecto, de las resoluciones de remisión se desprende que, en el asunto C-444/04, los tratamientos en cuestión fueron dispensados por un prestador que no pertenecía, en la fecha de los hechos del litigio principal, a una de las profesiones sanitarias definidas por la normativa nacional a efectos de la exención del IVA, mientras que, en el asunto C-443/04, los tratamientos controvertidos, si bien fueron dispensados por un prestador que pertenecía a dicha profesión sanitaria, no se hallaban comprendidos en el ámbito de actividad específico de dicha profesión, tal como se define en la referida normativa.

27 De lo antedicho resulta que, mediante su cuestión en el asunto C-444/04, el órgano jurisdiccional remitente pretende más en concreto que se determine en qué medida los Estados miembros, a efectos de la exención del IVA prevista en el artículo 13,

parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, pueden excluir determinadas profesiones de la definición de profesiones sanitarias dada en la normativa nacional, mientras que, en el asunto C-443/04, el citado órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si esos mismos Estados miembros pueden excluir de dicha definición a determinadas actividades específicas de asistencia a personas físicas.

28 A este respecto, del tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva resulta que dicha disposición no define en sí misma el concepto de «profesiones sanitarias», sino que se remite en ese punto a la definición contenida en la normativa interna de los Estados miembros.

29 En estas circunstancias, corresponde a cada Estado miembro definir, en su propio Derecho interno, las profesiones sanitarias en cuyo marco la prestación de asistencia a personas físicas está exenta del IVA, de conformidad con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que esta disposición concede a los Estados miembros una facultad de apreciación a tal efecto (sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, apartado 81).

30 Esa facultad de apreciación engloba no sólo la de definir la cualificación exigida para ejercer dichas profesiones, sino también la de definir las actividades específicas de asistencia a personas físicas comprendidas en tales profesiones. En efecto, dado que las diferentes cualificaciones adquiridas por los prestadores no los preparan necesariamente para prestar todo tipo de asistencia, un Estado miembro tiene derecho a considerar, en el ejercicio de su facultad de apreciación, que la definición de las profesiones sanitarias sería incompleta si se limitara a imponer exigencias generales en cuanto a la cualificación de los prestadores, sin precisar la asistencia para la que éstos están cualificados en el marco de dichas profesiones.

31 Sin embargo, la facultad de apreciación que tienen los Estados miembros a tal efecto no es ilimitada.

32 Como alega el Gobierno neerlandés, los Estados miembros, en virtud de la primera parte de frase del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, pueden fijar las condiciones de las exenciones para asegurar la aplicación correcta y simple de éstas.

33 Así, contrariamente a lo que sostiene la Comisión de las Comunidades Europeas, debe admitirse que la facultad de apreciación que tienen los Estados miembros para definir las profesiones sanitarias les autoriza a no considerar como tal y, por lo tanto, a excluir de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva a una profesión determinada, como la de psicoterapeuta en el asunto C-444/04, y ello a pesar de que dicha profesión es objeto, en algunos de sus aspectos, de una normativa particular en Derecho nacional.

34 Asimismo, como señala el Gobierno neerlandés, resulta exacto que la aplicación correcta y simple de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva queda garantizada siempre que, como ocurre en el asunto C-443/04 para las prestaciones de los fisioterapeutas, dicha exención se reserve a los únicos prestadores que dispongan de la cualificaciones profesionales enunciadas en la normativa nacional sobre las profesiones sanitarias y sólo en lo que se refiere a las actividades específicas de asistencia a personas físicas para las que se adquirió dicha cualificación, tal como dichas actividades se definen en la referida normativa.

35 Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la exigencia de una aplicación correcta y simple de las exenciones no puede permitir a los Estados miembros menoscabar ni los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva ni los principios de Derecho comunitario, en particular el principio de igualdad de trato, que tiene su reflejo, en materia de IVA, en el principio de neutralidad fiscal (véanse

las sentencias Dornier, antes citada, apartados 42 y 69; de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartados 29 y 52, y de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Rec. p. I-589, apartados 44 a 46).

36 Por consiguiente, cuando un sujeto pasivo solicita que se reconozca que sus actividades de asistencia a personas físicas están comprendidas en el ejercicio de las profesiones sanitarias, para poder acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad de apreciación que les otorga esta disposición, teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por ésta y el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véanse, en este sentido, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 56, y las sentencias, antes citadas, Dornier, apartado 69, y Kingscrest Associates y Montecello, apartado 52).

37 A este respecto, por lo que se refiere, en primer lugar, al objetivo perseguido por el artículo 13, parta A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, procede señalar que el requisito previsto en dicha disposición, según la cual la prestación de asistencia a personas físicas debe efectuarse en el ejercicio de las profesiones sanitarias tal como se definen por el Estado miembro de que se trata, se dirige a garantizar que la exención se aplique únicamente a la prestación de asistencia a personas físicas que sea dispensada por prestadores que posean la cualificación profesional exigida (sentencia Kügler, antes citada, apartado 27). Por lo tanto, no toda prestación de asistencia se halla comprendida en dicha exención, puesto que ésta sólo afecta a aquella que presente un nivel de calidad suficiente en atención a la formación profesional de los prestadores.

38 De ello resulta que la exclusión de una profesión determinada o de una actividad específica de asistencia a personas físicas de la definición de las profesiones sanitarias contenida en la normativa nacional a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe poder justificarse

por motivos objetivos basados en la cualificación profesional de los prestadores de asistencia y, por lo tanto, por consideraciones relativas a la calidad de las prestaciones suministradas.

39 En segundo lugar, por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, procede recordar que, según la jurisprudencia, dicho principio se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartado 20, y Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 54).

40 No obstante, para determinar si las prestaciones de asistencia a personas físicas son idénticas, por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y habida cuenta del objetivo perseguido por dicha disposición, procede tomar en consideración la cualificación profesional de los prestadores de dicha asistencia. En efecto, dado que ésta no es idéntica, la prestación de asistencia a personas físicas sólo puede considerarse idéntica en la medida en que presente un nivel de calidad equivalente para los beneficiarios.

41 De lo antedicho resulta que la exclusión de una profesión o de una actividad específica de asistencia a personas físicas de la definición de las profesiones sanitarias contenida en la normativa nacional a efectos de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva sólo es contraria al principio de neutralidad fiscal si puede demostrarse que quienes ejercen dicha profesión o actividad disponen, para la prestación de dicha asistencia, de una cualificación profesional adecuada para garantizar que dicha asistencia tenga un nivel de calidad equivalente a la prestada por aquellos que pueden acogerse a la excepción, en virtud de esa misma normativa nacional.

42 Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de todos esos elementos, la exclusión, en el asunto C-444/04, de la profesión de psicoterapeuta y, en el asunto C-443/04, de las actividades de diagnóstico de campos de perturbación efectuadas por un fisioterapeuta, del ejercicio de las profesiones sanitarias a efectos de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva sobrepasa los límites de la facultad de apreciación que la citada disposición otorga a los Estados miembros.

43 A este respecto, por lo que se refiere al asunto C-444/04, debe señalarse antes de nada que, contrariamente a lo que alega el Gobierno neerlandés, es irrelevante que todos los fisioterapeutas hayan sido tratados del mismo modo en materia de IVA, con independencia de su situación jurídica. Por el contrario, es preciso examinar si, como sostiene la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen, el Estado miembro afectado, durante los ejercicios impositivos de que se trata en el asunto principal, sometía las actividades ejercidas por los psicoterapeutas que habían obtenido su título de pedagogo a un régimen de IVA diferente del aplicado a los psiquiatras y a los psicólogos en el ejercicio de esas mismas actividades.

44 De ser así, correspondería al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los psicoterapeutas que hayan obtenido un título de pedagogo, como es el caso de la demandante en el asunto principal, disponen efectivamente, a semejanza de los psiquiatras y psicólogos, de la cualificación profesional exigida para efectuar los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por la citada demandante y, en ese supuesto, si éstos pueden acogerse a la excepción del IVA, para el ejercicio de dichas actividades.

45 En caso de respuesta afirmativa, la normativa nacional de que se trata en el asunto principal sólo excede de la facultad de apreciación de la que disponen los Estados miembros en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva si la calidad de los tratamientos dispensados por los psicoterapeutas, habida cuenta de su cualificación profesional, puede ser considerada equivalente a la

de los tratamientos similares dispensados por los psiquiatras, los psicólogos o por cualquier otro profesional médico o sanitario, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente en función del conjunto de circunstancias pertinentes del asunto de que conoce.

46 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente podrá tener en cuenta, en particular, el hecho de que la demandante en el asunto principal posea un título de pedagogo y de que los tratamientos psicoterapéuticos que ha efectuado a lo largo de los años de tributación en cuestión han sido dispensados en un marco legal, bajo el control de la inspección médica de la salud pública y según los requisitos definidos en una normativa específica, cuyo respeto viene certificado por la inscripción en un registro previsto a tal efecto de aquellas circunstancias que permitan garantizar que disponía de la cualificación profesional exigida para el ejercicio de sus actividades.

47 En cuanto al asunto C-443/04, para comprobar si el Estado miembro de que se trata se ha extralimitado en el ejercicio de la facultad de apreciación de la que dispone en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, es preciso examinar si los tratamientos por diagnóstico de los campos de perturbación están exentos del IVA cuando son efectuados por médicos o dentistas.

48 Al ser interrogado sobre ese punto en la vista, el Gobierno neerlandés, sin querer adoptar un punto de vista firme al respecto, indicó, no obstante que, en relación con los médicos, no se excluía *a priori* que éstos pudieran acogerse a la exención del IVA por la realización de dichos tratamientos, en atención a su experiencia y a su formación médica más completa.

49 En estas circunstancias, siguiendo el razonamiento expuesto en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, al eximir del IVA a los tratamientos por diagnóstico de campos de perturbación dispensados por el demandante en el asunto principal, el Estado miembro afectado

se extralimitó en el ejercicio de la facultad de apreciación de que dispone en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, habida cuenta del régimen del IVA aplicado a los médicos y dentistas para los mismos tratamientos y de la calidad de la asistencia prestada en el marco de cada uno de ellos.

50 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente podrá tomar en consideración, en particular, el hecho de que, en su condición de psicoterapeuta, el demandante en el asunto principal ejerza una profesión sanitaria en el sentido de la normativa nacional del Estado miembro afectado, que, para dispensar dichos tratamientos, posea una formación complementaria específica y que, para la aplicación de aquéllos, sus pacientes le son enviados con frecuencia por médicos y dentistas.

51 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que:

— El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que confiere a los Estados miembros una facultad de apreciación para definir las profesiones sanitarias y la asistencia a personas físicas relativa a dichas profesiones a efectos de la exención prevista en dicha disposición. Sin embargo, los Estados miembros, en el ejercicio de su facultad de apreciación, deben respetar el objetivo perseguido por la citada disposición, que es garantizar que la exención se aplique únicamente a la asistencia prestada por personas que estén en posesión de la cualificación profesional exigida, así como el principio de neutralidad fiscal.

— Una normativa nacional que excluye la profesión de psicoterapeuta de la definición de las profesiones sanitarias sólo es contraria a dichos objetivo y principio si los tratamientos psicoterapéuticos, de ser dispensados por psiquiatras, psicólogos o por cualquier otro profesional médico o sanitario, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, están

exentos del IVA, mientras que, de ser prestados por psicoterapeutas, pueden considerarse de calidad equivalente, habida cuenta de la cualificación profesional de éstos.

— Una normativa nacional que excluye determinadas actividades específicas de asistencia a personas físicas, tales como tratamientos por diagnóstico de campos de perturbación, prestadas por fisioterapeutas, de la definición de dicha profesión sanitaria sólo es contraria a esos mismos objetivo y principio si dichos tratamientos dispensados en el ejercicio de tales actividades, de ser realizados por médicos o dentistas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, están exentos del IVA, mientras que, de ser prestados por fisioterapeutas, pueden considerarse de calidad equivalente, habida cuenta de la cualificación profesional de éstos.

Costas

52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el

volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que confiere a los Estados miembros una facultad de apreciación para definir las profesiones sanitarias y la asistencia a personas físicas relativa a dichas profesiones a efectos de la exención prevista en la citada disposición. Sin embargo, los Estados miembros, en el ejercicio de su facultad de apreciación, deben respetar el objetivo perseguido por dicha disposición, que es garantizar que la exención se aplique únicamente a la asistencia prestada por personas que estén en posesión de la cualificación profesional exigida, así como el principio de neutralidad fiscal.

Una normativa nacional que excluye la profesión de psicoterapeuta de la definición de las profesiones sanitarias sólo es contraria a dichos objetivo y principio si los tratamientos psicoterapéuticos, de ser dispensados por psiquiatras, psicólogos o por cualquier otro profesional médico o sanitario, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, están exentos del IVA, mientras que, de ser prestados por psicoterapeutas, pueden considerarse de calidad equivalente, habida cuenta de la cualificación profesional de éstos.

Una normativa nacional que excluye determinadas actividades específicas de asistencia a personas físicas, tales como tratamientos por diagnóstico de campos de perturbación, prestadas por fisioterapeutas, de la definición de dicha profesión sanitaria sólo es contraria a esos mismos objetivo y principio si dichos tratamientos dispensados en el ejercicio de tales actividades, de ser realizados por médicos o dentistas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, están exentos del IVA, mientras que, de ser prestados por fisioterapeutas, pueden considerarse de calidad equivalente, habida cuenta de la cualificación profesional de éstos.

Firmas