

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 15 décembre 2005¹

I — Introduction

car elle ne fait pas partie des activités englobées dans la description de la profession de physiothérapeute.

1. Dans ces deux affaires jointes, le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) demande à la Cour de procéder à une interprétation 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 uniforme² (ci-après la «sixième directive»), en ce qui concerne l'exonération de prestations de soins à la personne effectuées par des membres de professions paramédicales.

2. L'affaire C-443/04 porte sur l'appréciation de certaines méthodes alternatives de diagnostic et de traitement, appelées «diagnostic des champs de perturbation». M. Solleveld, qui a fourni de telles prestations, est un physiothérapeute reconnu par l'État néerlandais. Toutefois, l'administration fiscale n'a pas considéré le diagnostic des champs de perturbation comme une prestation exonérée,

3. M^{me} van den Hout-van Eijnsbergen, la demanderesse au principal dans l'affaire C-444/04, est reconnue comme psychothérapeute en application des dispositions pertinentes réglementant cette profession et fournit les prestations qui caractérisent typiquement cette activité. Les dispositions néerlandaises en matière d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») des prestations médicales et paramédicales englobaient certes les prestations des psychologues et des psychiatres, mais non celles des psychothérapeutes. Les activités de M^{me} van den Hout-van Eijnsbergen étaient dès lors taxables de l'avis de l'administration fiscale.

4. Ces deux cas de figure ont donné l'occasion au Hoge Raad der Nederlanden d'inviter la Cour à interpréter la condition d'exonération correspondante figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Il y a notamment lieu de répondre à la

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — JO L 145, p. 1.

question de savoir jusqu'où va la marge d'appréciation des États membres en ce qui concerne la reconnaissance du caractère paramédical de certaines professions au sens de cette disposition et la définition des activités exercées dans le cadre d'une profession reconnue.

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;

[...]»

II — Le cadre juridique

B — *Le droit national*

A — *La sixième directive*

5. L'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose notamment ce qui suit:

«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:

6. L'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 sur les taxes sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting 1968) (dans la rédaction en vigueur à partir du 1^{er} décembre 1997) dispose que sont exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires «les 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 (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, ci-après le 'Wet BIG')».

7. L'article 3 du Wet BIG prévoit l'établissement d'un registre dans lequel les membres de professions médicales et paramédicales, dont les physiothérapeutes et les psychothérapeutes, sont inscrits lorsqu'ils remplissent les conditions correspondantes.

[...]

8. Pour l'affaire C-444/04, la version de la loi de 1968 sur les taxes sur le chiffre d'affaires applicable est celle en vigueur avant 1997. À l'époque, l'article 11, paragraphe 1, sous g), de cette loi exonérait de la taxe «les services fournis par les docteurs en médecine, à l'exception de la médecine vétérinaire, par les psychologues et les orthopédistes, par les infirmiers et les obstétriciens; 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 (Wet op de paramedische beroepen)»³. Les psychothérapeutes n'étaient pas visés par cette énumération, même s'ils étaient inscrits, conformément à l'arrêté sur l'enregistrement des psychothérapeutes (Besluit inzake Registratie van psychotherapeuten)⁴, dans le registre professionnel prévu à cet effet.

9. Pour la définition détaillée des traitements physiothérapeutiques, l'article 29 du Wet BIG renvoie à l'arrêté relatif aux conditions de formation des physiothérapeutes et à leur domaine d'activité spécifique (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten)⁵. Selon l'article 5, paragraphe 1, de cet arrêté, les tâches d'un physiothérapeute comprennent notamment l'examen du patient quant à la présence d'une perturbation de la fonction motrice et le traitement des perturbations correspondantes par l'application de méthodes physiothérapeutiques. Selon le paragraphe 2 de cet

article, ces méthodes comprennent les thérapies par le mouvement, par les massages et par la stimulation physique (à l'exception de l'administration de rayonnements ionisants).

III — Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

A — L'affaire C-444/04 (*Van den Hout-van Eijnsbergen*)

10. M^{me} van den Hout-van Eijnsbergen, psychothérapeute indépendante, est inscrite en tant que telle dans le registre professionnel prévu à cet effet. Au cours de la période allant de 1992 à 1995, elle n'a pas acquitté de taxe sur le chiffre d'affaires au titre des prestations psychothérapeutiques qu'elle fournissait, car elle estimait que ces prestations étaient exonérées de cette taxe.

11. Toutefois, l'autorité fiscale concernée a considéré ces prestations comme taxables et a adressé à M^{me} van den Hout-van Eijnsbergen, pour la période correspondante, un avis de redressement de taxe sur le chiffre d'affaires d'un montant de 65 402 NLG. Son recours contre cette décision ayant été rejeté en première instance, M^{me} van den Hout-van Eijnsbergen a formé un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der

3 — Stb. 1963, p. 113.

4 — Stcrt. 1986, p. 149.

5 — Stb. 1997, p. 516.

Nederlanden. Par arrêt du 15 octobre 2004, celui-ci a invité la Cour à statuer à titre préjudiciel, conformément à l'article 234 CE, sur la question suivante:

pratiques sont fondées sur la théorie que la dentition joue un rôle important dans les maladies au niveau de toutes les parties du corps.

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

13. Si l'examen met en évidence des champs de perturbation, M. Solleveld traite lui-même le patient ou l'envoie chez un dentiste ou un stomatologue. M. Solleveld traite ses patients principalement au moyen de rayons laser légers, de médicaments homéopathiques et de thérapies manuelles. Outre ses activités dans le cadre du diagnostic des champs de perturbation, il a exercé également comme physiothérapeute «classique» au cours des années en question.

B — *L'affaire C-443/04 (Solleveld)*

12. M. Solleveld, physiothérapeute, est inscrit en tant que tel dans le registre prévu par le Wet BIG. Il examine ses patients, qui le consultent pour les troubles physiques et mentaux les plus divers, sous l'angle des «activités focales et des champs de perturbation», une attention particulière étant accordée aux dysfonctionnements au niveau de la mâchoire et de la bouche. Ces dysfonctionnements sont mis en évidence par des radiographies, des mesures des courants électriques au niveau de la bouche et des examens électrodermiques et intraoraux. Ces

14. Environ 40 % des patients de M. Solleveld lui sont envoyés par des médecins ou des dentistes. La plupart des organismes d'assurance maladie remboursaient les frais du traitement relevant du diagnostic des champs de perturbation, du moins lorsqu'une assurance complémentaire garantissant ce qu'on appelle des «méthodes de traitement alternatives» était souscrite.

15. De l'avis de la Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (société royale néerlandaise de physiothérapie), le diagnostic des champs de perturbation ne relève pas du domaine d'activité d'un physiothérapeute telle qu'elle est décrite dans l'arrêté relatif aux conditions de formation des physiothérapeutes et à leur domaine

d'activité spécifique. L'autorité sanitaire compétente s'est ralliée à cette appréciation.

IV — Appréciation juridique

16. M. Solleveld n'ayant pas acquitté de TVA, étant donné qu'il considérait son activité comme exonérée, l'autorité fiscale concernée a émis plusieurs avis de redressement de taxe sur le chiffre d'affaires pour un montant total de près de 64 000 NLG au titre de la période allant de 1994 à 2000. La juridiction nationale ayant statué en première instance a confirmé la thèse de l'administration fiscale selon laquelle l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 sur les taxes sur le chiffre d'affaires n'était pas applicable.

A — Remarque préliminaire

18. Selon l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, 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 sont exonérées de la TVA.

17. Le Hoge Raad der Nederlanden, saisi sur pourvoi contre cette décision, a déféré à la Cour, par arrêt du 15 octobre 2004, la question préjudicielle suivante conformément à l'article 234 CE:

«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 décrit [ci-dessus] — même lorsque ces actes ne font pas partie de l'exercice — par celui qui les pose — d'une profession médicale ou paramédicale définie par l'État membre concerné?»

19. Comme la Commission des communautés européennes l'a souligné à juste titre à l'audience, il n'est contesté dans aucune des deux affaires au principal que les intéressés effectuent des prestations de soins à la personne. Même dans le cas de M. Solleveld, cela n'est pas mis en cause, bien que le diagnostic des champs de perturbation constitue une méthode alternative par rapport à la médecine traditionnelle. Il n'est donc pas nécessaire, dans le cadre des présentes affaires, d'interpréter la notion de «prestations de soins». Les doutes quant à l'interprétation se rapportent uniquement au passage «dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné».

20. Les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive constituent en principe des notions autonomes du droit communautaire et doivent dès lors recevoir une définition communautaire⁶.

21. La Cour souligne notamment, dans une jurisprudence constante, que si, en vertu de la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, les États membres fixent les conditions des exonérations afin d'en assurer l'application correcte et simple et de prévenir toute fraude, toute évasion et tous abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues⁷. Les conditions spécifiques qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant les prestations couvertes par l'exonération exigent une définition communautaire⁸.

22. Ces énonciations de la Cour ne valent toutefois que dans la mesure où la sixième

directive fixe des notions autonomes du droit communautaire, et non lorsqu'elle renvoie de façon exceptionnelle aux définitions des États membres⁹. Il découle du libellé clair de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive que les États membres définissent les professions médicales et paramédicales auxquelles l'exonération est applicable¹⁰.

23. Toutefois, même dans ces hypothèses, l'effet harmonisateur de la sixième directive ne disparaît pas totalement. Dans l'exercice de la compétence qu'ils mettent en œuvre pour définir certaines notions dans le cadre de cette directive, les États membres doivent en effet respecter les objectifs poursuivis par

6 — Arrêts du 12 juin 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965, point 22); du 18 novembre 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237, point 16), et du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, Rec. p. I-4427, point 22). Dans le même sens, voir arrêt du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 25).

7 — Arrêt Kingscrest Associates et Montecello, précité note 6 (point 24), qui renvoie à l'arrêt du 20 juin 2002, Commission/Allemagne (C-287/00, Rec. p. I-5811, point 50); voir également arrêt du 28 mars 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec. p. I-1721, point 19).

8 — Arrêt Kingscrest Associates et Montecello, précité note 6 (points 22 et suiv.), qui renvoie à l'arrêt du 11 août 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341, point 18).

9 — Arrêt Gemeente Emmen, précité note 7 (point 25); voir également le point 36 de nos conclusions du 8 septembre 2005 dans l'affaire Abbey National (C-169/04), arrêt des 4 mai 2006, pas encore publié au Recueil), qui concernent l'article 13, B, sous d), point 6, de la sixième directive (gestion par des sociétés d'investissement de fonds communs de placement définis comme tels par les États membres).

10 — Une série de professions médicales et paramédicales (par exemple les médecins, les dentistes, les sages-femmes et les infirmières) ont fait l'objet, quant à la qualification professionnelle, d'exigences communes établies par des directives, afin de garantir leur reconnaissance mutuelle (voir, en particulier, la directive récente 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil, du 7 septembre 2005, relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, JO L 255, p. 22, qui remplace une série de directives spécifiques). Les États membres sont liés à ces prescriptions dans l'exercice de leur pouvoir d'appréciation. Toutefois, à notre connaissance, il n'existe pas encore de prescriptions en droit dérivé pour les psychothérapeutes et les physiothérapeutes. La profession de physiothérapeute ou de kinésithérapeute n'est considérée que dans certains États membres comme une profession faisant l'objet d'un cursus de formation spécialement structuré [voir dispositions combinées de l'article 11, sous c), ii), de la directive 2005/36 et de l'annexe II, point 1, de cette directive].

celle-ci et les principes généraux du droit communautaire¹¹.

B — *Sur l'affaire C-444/04 (Van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Argumentation des parties

24. Aussi longtemps que l'État membre respecte les limites de ce pouvoir d'appréciation, les particuliers ne sauraient, en se fondant sur la sixième directive, faire valoir des droits à son encontre¹². En conséquence, dans les deux affaires au principal, la question centrale est celle de savoir si les limites du pouvoir d'appréciation que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive confère aux États membres en ce qui concerne la définition des professions paramédicales ont été observées.

25. À cet égard, pour répondre à la question préjudicielle dans l'affaire C-444/04 (Van den Hout-van Eijnsbergen), il convient de déterminer quelles sont les prescriptions que les États membres doivent respecter pour déterminer les catégories professionnelles favorisées. Dans l'affaire C-443/04 (Solleveld), il se pose la question de savoir si, lors de la définition des professions, les États membres peuvent également déterminer les activités qui sont seules reconnues dans le cadre de l'exercice professionnel aux fins de l'exonération de la TVA.

26. La Commission estime qu'un État membre définit une profession paramédicale en arrêtant, pour des raisons de protection de la santé publique, des dispositions selon lesquelles le titre professionnel correspondant est réservé aux personnes possédant des qualifications déterminées. Une telle définition lie cet État membre également aux fins de l'exonération de la TVA. Pour le cas où l'inscription dans le registre professionnel néerlandais des psychothérapeutes aurait impliqué le droit exclusif de porter le titre correspondant, les prestations de M^{me} van den Hout-van Eijnsbergen étaient exonérées de la TVA.

27. La demanderesse au principal considère quant à elle comme discriminatoire que les psychologues et les psychiatres fournissant des prestations psychothérapeutiques n'étaient pas soumis à la TVA, tandis que les psychothérapeutes munis d'une formation pédagogique étaient assujettis à cette taxe jusqu'en 1997.

28. En revanche, le gouvernement néerlandais expose que la réglementation nationale

11 — Voir, en ce qui concerne les objectifs poursuivis par la sixième directive, arrêt *Gemeente Emmen*, précité note 7 (point 25), et, en ce qui concerne les principes généraux du droit, arrêts *Kügler*, précité note 6 (points 55 et suiv.), ainsi que du 6 novembre 2003, *Dornier* (C-45/01, Rec. p. I-12911, point 69). Voir plus en détail, à ce sujet, points 37 et suiv. des présentes conclusions.

12 — Arrêts *Kügler*, précité note 6 (point 55), et *Dornier*, précité note 11 (point 69).

était conforme à la prescription selon laquelle les conditions d'exonération de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doivent faire l'objet d'une interprétation stricte et être liées à des conditions objectives et aisément applicables. Ce n'est qu'après que les traitements psychothérapeutiques eurent acquis une plus grande importance dans la société qu'il est apparu opportun d'exonérer de la TVA les prestations correspondantes. De même, il n'a pas été porté atteinte au principe de neutralité fiscale, puisque, à cet égard, tous les psychothérapeutes ont fait l'objet d'un traitement identique.

2. Analyse

a) Le pouvoir d'appréciation des États membres pour la définition des professions paramédicales

29. L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive confère aux États membres un pouvoir d'appréciation pour la définition des professions paramédicales. À cet égard, l'État membre reste également libre de choisir la technique législative qu'il utilise pour exercer cette compétence.

30. Ainsi qu'il découle de la phrase introductive du paragraphe 1 dudit article, les dispositions de transposition doivent notam-

ment permettre une application simple des conditions d'exonération. La meilleure façon pour un État membre de se conformer à cet objectif consiste à énoncer, dans les dispositions nationales relatives à la TVA, les professions qu'il considère comme paramédicales et dont les activités sont en conséquence exonérées de cette taxe. À cet effet, les dispositions en matière de TVA peuvent également renvoyer à la réglementation professionnelle qui définit ces professions de façon plus précise.

31. Toutefois, on ne saurait exiger impérativement une disposition à caractère fiscal expresse¹³. Pour définir les professions qui, dans l'État membre concerné, sont considérées comme des professions paramédicales aux fins de l'exonération de la TVA, il ne peut cependant être recouru à d'autres dispositions qu'en l'absence d'une réglementation fiscale en ce sens.

32. La Commission voudrait toutefois — en faisant abstraction des réglementations nationales en matière de TVA — tenir compte également d'autres dispositions réglementant des professions touchant à la santé. Selon elle, le régime fiscal découle quasi automatiquement de telles dispositions, sans que l'État membre dispose encore d'une marge d'appréciation distincte à l'égard de la qualification fiscale.

13 — Voir, en ce qui concerne la reconnaissance comme «organismes» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, l'arrêt Dornier, précité note 11 (point 67).

33. Nous ne partageons pas ce point de vue de la Commission. L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive implique qu'un État membre définisse une profession donnée comme *paramédicale*. Le législateur néerlandais a certes donné à la profession de psychothérapeute un statut juridique, mais ne l'a pas qualifiée de profession paramédicale. Elle n'est citée ni dans la loi sur les taxes sur le chiffre d'affaires, ni dans la loi sur les professions paramédicales à laquelle elle renvoie.

34. Le fait qu'un titre professionnel ne puisse être porté, pour des raisons de protection de la santé publique, que par des personnes dotées de certaines qualifications ne fournit à lui seul aucune indication sur le point de savoir si une profession doit être considérée comme paramédicale. Il serait contraire à l'exigence de clarté juridique, qui trouve son expression dans la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, de déduire de la réglementation relative au registre des psychothérapeutes l'application du régime de TVA des professions paramédicales.

b) Les limites du pouvoir d'appréciation

35. Le pouvoir d'appréciation qui appartient aux États membres pour la définition des professions paramédicales aux fins du régime de la TVA n'est pas illimité. Les limites dont il est assorti assurent, notamment, qu'un État

membre n'opère pas une distinction arbitraire entre des professions paramédicales exonérées et des professions paramédicales assujetties.

36. Dans la présente affaire, il convient d'examiner si le Royaume des Pays-Bas a excédé les limites de son pouvoir d'appréciation en ne reconnaissant pas les psychothérapeutes comme des membres d'une profession paramédicale et en n'exonérant pas de la TVA les opérations effectuées dans le cadre de cette profession. Cet examen exige une analyse exacte de la situation matérielle et juridique aux Pays-Bas au cours de la période antérieure à 1997 et incombe dès lors, en principe, à la juridiction de renvoi¹⁴. Toutefois, la Cour peut fournir des indications quant aux aspects à prendre en considération à cet effet.

37. Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'État membre doit respecter les objectifs poursuivis par la sixième directive ainsi que les principes généraux du droit, en

14 — Voir arrêts Kügler, précité note 6 (point 56), et Dornier, précité note 11 (point 69). Au point 70 de l'arrêt Dornier, la Cour est même parvenue d'office à la conclusion que l'État membre concerné a excédé les limites du pouvoir d'appréciation qui lui est consenti par l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive pour la reconnaissance d'un établissement qui doit être assimilé à un hôpital public.

particulier les principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale¹⁵.

38. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont en principe d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti¹⁶. Toutefois, dans le cas des prestations de soins à la personne, il faut tenir compte également de l'objectif social de l'exonération. Ces prestations doivent rester accessibles à l'ensemble de la collectivité sans être renchériées par la TVA¹⁷.

39. Le législateur national ne doit donc pas élargir excessivement le cercle des professions paramédicales bénéficiant d'un régime fiscal favorable et ne peut y inclure que les

catégories professionnelles dont les membres sont qualifiés pour effectuer des prestations médicales et paramédicales. Comme le soulignent à juste titre le gouvernement néerlandais et la Commission, l'intérêt général porte en effet exclusivement sur l'exonération des prestations de soins effectuées par un personnel qualifié.

40. Il découle du principe d'égalité de traitement que les membres de catégories professionnelles différentes doivent recevoir un traitement fiscal identique dans la mesure où ils disposent d'une qualification semblable au regard de certaines activités. Le principe de neutralité fiscale, qui n'est finalement que l'expression plus spécifique du principe général d'égalité de traitement, s'oppose en outre à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière fiscale¹⁸.

41. La juridiction de renvoi doit donc examiner, dans la présente affaire, si un psychothérapeute visé par l'arrêté sur l'enregistrement des psychothérapeutes, qui possède une formation comme celle de la demanderesse au principal, dispose de la

15 — Voir, en ce qui concerne les objectifs poursuivis par cette directive, arrêt *Gemeente Emmen*, précité note 7 (point 25); en ce qui concerne les principes généraux du droit, arrêts *Kügler*, précité note 6 (points 55 et suiv.), et *Dornier*, précité note 11 (point 69). Voir également arrêt du 11 juin 1998, *Fischer* (C-283/95, Rec. p. I-3369, point 27), dans lequel la Cour constate que, lorsque la sixième directive confère aux États membres des marges d'appréciation pour déterminer les conditions d'une exonération, cela ne les autorise pas à porter atteinte au principe de neutralité fiscale.

16 — Arrêts *Kügler*, précité note 6 (point 28); du 20 novembre 2003, *D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services* (C-307/01, Rec. p. I-13989, point 52); *Dornier*, précité note 11 (point 42), ainsi que *Kingscrest Associates et Montecello*, précité note 6 (point 29).

17 — Arrêt *D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, précité note 16 (point 58), qui renvoie aux arrêts du 11 janvier 2001, *Commission/France* (C-76/99, Rec. p. I-249, point 23), et *Kügler*, précité note 6 (point 29); ces arrêts concernent l'exonération correspondante des prestations hospitalières, prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

18 — Arrêts du 7 septembre 1999, *Gregg* (C-216/97, Rec. p. I-4947, point 20); *Kügler*, précité note 6 (point 30); *Dornier*, précité note 11 (point 44), et du 17 février 2005, *Linneweber et Akritidis* (C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, point 24).

même qualification qu'un psychiatre ou un psychologue pour la fourniture de prestations psychothérapeutiques.

comme une prestation autonome qui peut également être mise en œuvre indépendamment d'autres thérapies.

42. Contrairement à ce que soutient le gouvernement néerlandais, le fait que tous les psychothérapeutes ont fait l'objet d'un traitement identique ne suffit pas à exclure une atteinte au principe de neutralité fiscale. C'est en effet sur les *prestations psychothérapeutiques* effectuées par les psychiatres et psychologues, d'une part, et les psychothérapeutes, d'autre part, que doit porter la comparaison. En revanche, le fait que les prestataires aient ou non le même statut est en principe sans importance pour l'examen de l'identité des prestations¹⁹. Toutefois, la différence de qualification entre plusieurs prestataires de services médicaux ou paramédicaux peut fournir des indications quant à la qualité des prestations elles-mêmes et, dès lors, influencer indirectement l'examen de l'identité de celles-ci.

44. Dans l'affaire C-444/04, il convient dès lors de répondre à la question préjudicielle que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive confère aux États membres un pouvoir d'appréciation pour la définition des professions paramédicales. Dans l'exercice de ce pouvoir d'appréciation, les États membres doivent respecter les objectifs poursuivis par cette directive et les principes généraux du droit, notamment les principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale. Il incombe à la juridiction de renvoi d'examiner si l'État membre concerné a excédé les limites de son pouvoir d'appréciation en n'exonérant pas les prestations des psychothérapeutes de la TVA, à la différence des prestations correspondantes des psychiatres et des psychologues.

43. Pour la comparabilité des prestations, il n'est pas déterminant que les psychiatres et les psychologues puissent pratiquer la psychothérapie en combinaison avec d'autres prestations, par exemple des traitements médicamenteux, ce qui permet éventuellement d'obtenir certains effets de synergie. En effet, le fait qu'il existe une profession de psychothérapeute prouve que la psychothérapie doit être en principe considérée

C — Sur l'affaire C-443/04 (Solleveld)

45. Dans cette affaire, il y a lieu de déterminer si le pouvoir d'appréciation conféré par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive aux États membres pour la définition des professions paramédicales inclut également la faculté de

¹⁹ — Arrêts précités note 18 Gregg (point 20) ainsi que Linneweber et Akritidis (point 25).

déterminer les activités typiques de chaque profession qui bénéficient seules de l'exonération.

mesures professionnelles ou disciplinaires, et non pas en les excluant de l'exonération de la TVA. Il n'y a pas lieu d'examiner dans chaque cas si une prestation de soins est exécutée par une personne qualifiée et si, partant, l'exonération est conforme à l'intérêt général. L'application uniforme de la sixième directive serait compromise si l'exonération dépendait de la définition des prestations de soins dont la fourniture correspond à une description professionnelle déterminée.

1. Argumentation des parties

46. De l'avis de M. Solleveld, l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive s'applique à toutes les prestations de soins à la personne. Les États membres ne sont pas autorisés à exclure de l'exonération certaines formes de prestations de soins lorsqu'elles sont effectuées par des membres d'une catégorie professionnelle paramédicale déterminée. Il est en outre inadmissible de réserver aux prestations relevant du diagnostic des champs de perturbation un traitement fiscal différent selon qu'elles sont effectuées par un physiothérapeute diplômé ou par un médecin.

48. Le gouvernement néerlandais invoque la nécessité d'interpréter strictement les conditions d'exonération. Il est conforme à la finalité sociale du régime de n'exonérer de la TVA que les prestations médicales et paramédicales qui sont effectuées par des personnes qualifiées à cet effet. Le régime néerlandais est objectif et simple. Il est possible de déterminer, sur la base du Wet BIG, quelles sont les prestations exonérées.

2. Analyse

47. La Commission estime que ces prestations sont exonérées parce qu'elles constituent des prestations de soins à la personne effectuées par un membre d'une profession paramédicale reconnue dans le cadre de son activité professionnelle. Si, en application du droit professionnel national, les physiothérapeutes ne sont pas habilités à prodiguer des soins de ce type, l'État membre concerné doit empêcher ces prestations au moyen de

49. L'exonération des prestations de soins à la personne vise — comme nous l'avons déjà exposé — à ne pas renchérir ces prestations²⁰. Pour que l'exonération soit justifiée, il faut toutefois que les prestations répondent

20 — Voir point 38 ci-dessus.

à certains critères de qualité. C'est la raison pour laquelle ce régime présuppose qu'elles soient effectuées dans le cadre de l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale et, partant, par une personne compétente²¹.

50. Les États membres conservent la faculté de désigner les professions correspondantes. Il y a cependant un doute quant au point de savoir si ce pouvoir d'appréciation englobe la définition des activités qui sont considérées comme constituant l'exercice d'une profession déterminée et, dès lors, comme exonérées.

51. Le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne fournit pas de réponse claire à cette question. Seule la version anglaise pourrait permettre de conclure, au seul vu du texte, que les États membres définissent également quelles sont les activités qui se rattachent à la description de chaque profession paramédicale. Elle énonce que «the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned.» Or, une incertitude demeure à cet égard sur le point de savoir si le membre de phrase «as defined by the Member State» ne se rapporte qu'aux «medical and paramedical professions» ou à l'expression «the exercise of the medical and paramedical professions» dans son ensemble.

52. La Commission comprend l'expression «dans le cadre de l'exercice des professions [...] paramédicales» plutôt dans un sens matériel, en ce sens que la prestation correspondante doit être effectuée à l'intérieur de l'activité professionnelle, et non dans le cadre d'une occupation supplémentaire (accessoire).

53. D'une part, on demeure toutefois à cet égard dans l'incertitude sur le point de savoir comment il convient de définir dans cette optique le cadre matériel de l'exercice de la profession paramédicale. Certes, on pourrait tenir compte sur ce point de différents indices, par exemple le fait que la prestation de soins soit exécutée dans les locaux du cabinet. Mais comment y a-t-il alors lieu d'apprécier les visites à domicile? La circonstance qu'une certaine activité n'a rien à voir avec la profession exercée est justement un indice plus probant expliquant que le prestataire a quitté son cadre professionnel.

54. D'autre part, la Commission méconnaît la finalité de la sixième directive selon laquelle les prestations de soins à la personne ne doivent être exonérées que si elles sont effectuées par des personnes qualifiées à cet effet²².

21 — Voir point 37 ci-dessus.

22 — Voir point 39 ci-dessus.

55. La sixième directive laisse le soin aux États membres de définir les professions médicales et paramédicales dont les membres sont qualifiés pour effectuer des prestations de soins. Cette définition serait à cet égard incomplète si elle se bornait à imposer des exigences abstraites quant à la qualification de ceux qui veulent exercer une profession de soins déterminée, sans indiquer en même temps quelles sont les activités englobées par cette profession. En effet, toutes les qualifications professionnelles médicales et paramédicales ne préparent pas à tous les types de soins. Il va de soi, par exemple, qu'un physiothérapeute n'est pas formé pour pratiquer des interventions chirurgicales. S'il devait le faire néanmoins, il porterait atteinte à la finalité poursuivie par cette directive en exonérant de telles prestations de la TVA. Le pouvoir d'appréciation que possèdent les États membres pour la définition des professions médicales et paramédicales englobe donc également la faculté de définir les activités pour lesquelles une profession donnée est qualifiée et de limiter par ce biais l'exonération de la TVA à ces activités.

56. Dans ce contexte, la Commission propose d'interdire l'exécution de prestations de soins qui excèdent les limites d'une qualification professionnelle par des règles professionnelles appropriées au lieu d'en

tirer des conséquences pour l'exonération de la TVA.

57. Il y a lieu de concéder à la Commission que la garantie de qualité n'est normalement pas assurée au moyen de la réglementation en matière de TVA. En conséquence, la Cour déclare d'ailleurs dans une jurisprudence constante que le principe de neutralité fiscale s'oppose, d'une manière générale, à une différenciation entre les prestations licites et les prestations illicites²³.

58. Toutefois, avec la présente exonération, la réglementation en matière de TVA poursuit justement elle-même un objectif axé sur l'intérêt général. Cet objectif commande de n'exonérer une prestation que si elle est effectuée par une personne qualifiée en général à cet effet.

59. La Commission redoute cependant que l'on serait confronté à des divergences substantielles entre les États membres pour l'application de l'exonération des prestations de soins si cette exonération dépendait des descriptions professionnelles élaborées par chacun d'eux.

23 — Arrêts du 2 août 1993, *Lange* (C-111/92, Rec. p. I-4677, points 16 et 17); *Fischer*, précité note 15 (points 21, 27 et suiv.); du 29 juin 1999, *Coffeeshop «Siberië»* (C-158/98, Rec. p. I-3971, points 14 et 21), ainsi que du 29 juin 2000, *Salumets e.a.* (C-455/98, Rec. p. I-4993, point 19).

60. À cet égard, il y a tout d'abord lieu de constater que le législateur communautaire s'est accommodé de certaines divergences entre les ordres juridiques nationaux en laissant aux États membres un pouvoir d'appréciation propre pour la définition des professions médicales et paramédicales.

61. Au demeurant, le principe de neutralité fiscale exclut que l'élaboration des descriptions professionnelles dans un État membre puisse conduire à une application de l'exonération qui soit arbitraire et s'écarterait trop fortement de celle des autres États membres²⁴. Selon ce principe, des prestations similaires ne peuvent certes pas être traitées différemment au seul motif qu'elles sont effectuées par des personnes ayant un bagage professionnel différent²⁵. Toutefois, s'agissant des prestations de soins à la personne, la qualification personnelle du prestataire a une influence décisive sur la qualité de la prestation elle-même. En conséquence, des prestations qui sont effectuées par des personnes non formées à cet effet et des prestations émanant d'un personnel disposant de la qualification appropriée ne peuvent pas, en règle générale, être considérées comme similaires.

62. Il appartient à la juridiction de renvoi d'examiner si, pour qualifier le diagnostic des champs de perturbation, l'administration fiscale néerlandaise a suffisamment tenu compte, dans le cas concrètement en cause au principal, du principe de neutralité fiscale.

63. À cet égard, on est toutefois confronté au problème provenant du fait que cette forme de prestation de soins ne peut sans doute être rattachée à aucune profession médicale ou paramédicale, puisqu'il s'agit d'un procédé nouveau et alternatif. En outre, cette méthode semble suivre une approche interdisciplinaire, puisqu'elle met en relation, au moyen de diagnostics ainsi que de traitements au niveau de la bouche et de la mâchoire, des troubles mentaux et organiques qui sont traditionnellement traités par les membres de catégories professionnelles différentes, dont, le cas échéant, des physiothérapeutes lorsqu'il s'agit d'atteintes de l'appareil moteur.

64. Il serait incompatible avec l'objet et le but de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive qu'une prestation devant être incontestablement considérée comme une prestation de soins à la personne soit en définitive néanmoins soumise à la

24 — Voir, à ce sujet, points 37, 42 et suiv. des présentes conclusions.

25 — Voir, à ce sujet, le point 42 des présentes conclusions et les références figurant à la note 19.

TVA au motif qu'elle ne cadre avec aucune des descriptions professionnelles traditionnelles²⁶.

dentistes qui ne peuvent (ou ne veulent) apparemment pas appliquer cette méthode eux-mêmes.

65. Afin d'éviter ce résultat, les dispositions nationales qui définissent les domaines d'activité d'une profession ne doivent pas être interprétées trop strictement. Il faut au contraire garantir qu'elles possèdent un degré d'ouverture suffisant pour englober également des méthodes nouvelles et interdisciplinaires. Des professions qui supposent une formation large laisseront à cet égard, en règle générale, une marge plus importante que des professions exigeant des qualifications moindres.

66. En partant de cette thèse, on pourrait supposer que les prestations relevant du diagnostic des champs de perturbation sont en tout état de cause exonérées de la TVA lorsqu'elles sont effectuées par un médecin ou un dentiste, puisque les membres de ces catégories professionnelles sont dotés d'une formation médicale complète. D'un autre côté, on peut se demander si des médecins ou des dentistes sont effectivement mieux qualifiés à cet effet que des physiothérapeutes. En effet, il résulte de la demande de décision préjudicielle que les patients de M. Solleveld lui sont justement envoyés fréquemment par des médecins ou des

67. On ne sait pas exactement si les prestations relevant du diagnostic des champs de perturbation seraient effectivement exonérées en droit néerlandais si elles étaient effectuées par un médecin ou un dentiste. M. Solleveld est de cet avis. Le gouvernement néerlandais n'a pas voulu prendre position sur ce point lors de l'audience, malgré une invitation expresse à le faire. Si la juridiction de renvoi devait parvenir à la conviction que l'activité médicale dans ce domaine est exonérée de la TVA, elle devrait examiner si des prestations correspondantes effectuées par un physiothérapeute doivent être considérées comme similaires au motif que les membres de cette profession disposent pour ces activités de la même qualification que les médecins ou les dentistes. Dans l'affirmative, le principe de neutralité fiscale commande de les traiter de la même façon.

68. Si une forme reconnue de prestation de soins ne relève, selon les règles en vigueur, ni du domaine d'activité d'une profession médicale ni de celui d'une profession paramédicale, il convient également de tenir compte du point de savoir si le prestataire dispose de qualifications particulières pour la nouvelle méthode, par exemple parce qu'il a suivi une formation complémentaire spécifique à cet effet.

²⁶ — Cette circonstance pourrait cependant soulever la question de savoir si on peut considérer effectivement de pareilles prestations comme des prestations de soins.

69. En conclusion, il y a lieu de constater qu'un État membre a la faculté, en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, de définir quelles sont les prestations de soins à la personne qui doivent être considérées comme des activités relevant d'une profession médicale ou paramédicale déterminée et exonérées comme telles de la TVA. Les définitions correspon-

dantes doivent toutefois être suffisamment ouvertes pour pouvoir rattacher également des méthodes alternatives et interdisciplinaires reconnues comme prestations de soins à une ou plusieurs catégories professionnelles. Dans l'exercice de cette faculté, les États membres doivent en outre respecter le principe de neutralité fiscale.

V — Conclusion

70. En conclusion, nous proposons d'apporter les réponses suivantes aux questions préjudicielles du Hoge Raad der Nederlanden:

— *Affaire C-444/04*

«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, confère aux États membres un pouvoir d'appréciation pour la définition des professions paramédicales. Dans l'exercice de ce pouvoir d'appréciation, les États membres doivent respecter les objectifs

poursuivis par cette directive et les principes généraux du droit, notamment le principe d'égalité de traitement et de neutralité fiscale. Il incombe à la juridiction de renvoi d'examiner si l'État membre concerné a excédé les limites de son pouvoir d'appréciation en n'exonérant pas les prestations des psychothérapeutes de la taxe sur la valeur ajoutée, à la différence des prestations correspondantes des psychiatres et des psychologues.»

— *Affaire C-443/04*

«Un État membre a la faculté, en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388, de définir quelles sont les prestations de soins à la personne qui doivent être considérées comme des activités relevant d'une profession médicale ou paramédicale déterminée et exonérées comme telles de la taxe sur la valeur ajoutée. Les définitions correspondantes doivent toutefois être suffisamment ouvertes pour pouvoir rattacher également des méthodes alternatives et interdisciplinaires reconnues comme prestations de soins à une ou plusieurs catégories professionnelles. Dans l'exercice de cette faculté, les États membres doivent en outre respecter le principe de neutralité fiscale.»