poral con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

Corresponde al Juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe dicha transmisión.

2. En el reparto de tareas establecido por el artículo 177 del Tratado, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales aplicar las normas del Derecho comunitario, tal como se interpretan por el Tribunal de Justicia, a un caso concreto. En efecto, dicha aplicación no puede efectuarse sin considerar los hechos del asunto en su conjunto.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-320/88 *

I. Hechos

A. *La legislación nacional y comunitaria*

1. La Wet op de omzetbelasting de 1968 (Ley neerlandesa del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «la Ley») establece que el concepto de entrega de un bien (mueble o inmueble) incluye en particular:

— La transmisión de la propiedad de un bien en virtud de un contrato [letra a) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley].

— La transmisión y cesión de un bien, en cuya virtud éste deja de formar parte de un patrimonio empresarial [letra e) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley]. Según el apartado 3 del artículo 3 de la Ley:

«Cuando varias personas celebran un contrato cuyo objeto es la obligación de entregar un mismo bien que después es entregado directamente al último comprador por la primera persona, dicho bien se considerará entregado por cada uno de ellos.»

2. El régimen fiscal de las transmisiones de inmuebles consiste esencialmente en que la entrega de un bien inmueble antiguo está exenta y la entrega de un bien inmueble nuevo está sometida al impuesto. Además, en virtud del artículo 11 de la Ley, la entrega de un edificio ya utilizado, de un solar, así como la inscripción y transmisión de derechos reales sobre un bien inmueble están exentos del IVA, mientras que está sujeta al IVA la entrega de un terreno edificable, de un bien inmueble (cuando tiene lugar en los primeros dos años posteriores a la primera ocupación) y la de obras inmuebles.

La Ley fue modificada en 1979. Las modificaciones tuvieron como finalidad adaptar la

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

legislación neerlandesa relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios a la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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).

3. El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva establece:

«Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

B. *Antecedentes del litigio principal*

4. Mediante acta notarial de 19 de junio de 1979, titulada «Transmisión económica», la unidad fiscal Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV; en lo sucesivo, «Safe»), de Hillegom, Países Bajos, vendió a Kats Bouwgroep NV (en lo sucesivo, «Kats»), con domicilio social en Leeuwarden (Países Bajos), un inmueble constituido por una villa con terrenos por 2 250 000 HFL.

El contrato celebrado en dicha ocasión estipula, entre otras cláusulas:

«1. El vendedor se obliga a transmitir al comprador un derecho de propiedad que, sin perjuicio de la eventual constitución de una o más hipotecas sobre el bien vendido o de la inscripción de hipoteca constituida a su favor:

a) es de carácter incondicional sin estar tampoco sujeto a reducción por inoficiosidad, a pacto de retroventa ni a cláusula alguna de anulabilidad o nulidad;

b) no está gravado con hipotecas, embargos ni otros derechos reales;

c) no está gravado con inscripciones de hipotecas, embargos, etc.

[...]

5. A partir de esta fecha son de cuenta del comprador los frutos y las cargas del bien vendido.

6. A partir de esta fecha son de cuenta del comprador los riesgos de la cosa vendida.

7. Los gastos de notaría relativos al presente contrato de compraventa, a la entrega material y a la transmisión jurídica de la cosa vendida son de cuenta del comprador; el Impuestode transmisiones eventualmente devengado por la transmisión jurídica del bien vendido, es de cuenta del comprador.

[...]

D. Dado que la transmisión jurídica de la cosa vendida tendrá lugar cuando el comprador lo desee, pero a más tardar el 31 de diciembre de 1982, el comprador y el vendedor pactan lo siguiente:

1) el vendedor se obliga a entregar la cosa vendida al comprador al primer requerimiento de éste;

2) la transmisión jurídica de la cosa vendida tendrá lugar conforme a lo que determine el comprador y en el momento o momentos que éste decida, teniendo en cuenta lo estipulado en la presente acta;

3) a partir de esta fecha la explotación de la cosa vendida se realizará por cuenta y riesgo del comprador,

el cual a partir de esta fecha, y siempre que respete lo pactado en esta acta entre comprador y vendedor, podrá realizar cualquier acto jurídico en relación con la cosa vendida. A partir de esa fecha el vendedor se abstendrá de realizar cualquier acto (jurídico) en relación con el bien vendido, salvo que el comprador se lo solicite.

E. La parte aludida en el apartado I (la interesada) otorga en esta acta un poder irrevocable —con facultad de sustitución— al comprador (Kats) para que por cuenta o en nombre del vendedor (la interesada):

1) Entregue la cosa vendida, tal como recoge el anterior D.

2) Grave con hipoteca la cosa vendida o la parte de ella que el comprador desee, incluso en favor del propio comprador, hasta el importe que éste desee y determine, con arreglo a las disposiciones que estime oportunas.

3) En general cumplir las obligaciones asumidas por el vendedor para con el comprador.

El mencionado poder se otorga exclusivamente en interés del comprador y forma parte integrante del presente contrato de compraventa, que no se habría celebrado sin dicho poder y sin su irrevocabilidad; el poder tiene efectos frente a terceros, por lo que su revocación no producirá efecto jurídico alguno.»

5. En 1980, Kats encargó que se demolieran los edificios e hizo acondicionar el terreno para construcción. El 11 de agosto de 1983 los síndicos de la quiebra de Kats firmaron un acta notarial con la sociedad Abreka BV de Amsterdam, por la cual, por un precio de 425 000 florines más 76 500 florines de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, Kats vendió y transmitió a Abreka todos los derechos cuya titularidad ostentaba Kats en virtud del contrato titulado «Transmisión económica» celebrado con Safe en 1979. El 11 de agosto de 1983, en cumplimiento de sus obligaciones, Safe transmitió directamente a Abreka la propiedad jurídica del bien inmueble.

6. Posteriormente, Safe recibió una liquidación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente al año 1979. Según el Inspector de Hacienda, la liquidación girada se refería, con arreglo al apartado 3 del artículo 3 de la Ley, a la entrega efectuada por Safe a Kats el 11 de agosto de 1983 cuando tuvo lugar la transmisión jurídica del bien. El pago de 2 250 000 florines realizado en 1979 fue únicamente una entrega a cuenta.

Safe presentó ante el Inspector de Hacienda una reclamación contra la liquidación, la que fue desestimada. Debido a ello, Safe interpuso un recurso ante el Gerechtshof de La Haya que anuló la decisión del Inspector y la liquidación. El Staatssecretaris van Financiën interpuso contra dicha sentencia un recurso de casación.

C. *La cuestión prejudicial*

7. Al considerar el litigio suscita cuestiones de interpretación de una disposición de Derecho comunitario, el Hoge Raad der Nederladen, mediante resolución de 19 de octubre de 1988, decidió suspender el procedimiento y, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, solicitó al Tribunal de Justi-

cia de las Comunidades Europeas que se pronunciara sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que sólo existe entrega de un bien en el sentido de dicha disposición cuando se transmite la propiedad jurídica del mismo?

2) En caso de respuesta negativa a la primera pregunta, ¿existe también entrega de un bien, en el sentido expuesto, cuando su propietario jurídico:

— Asume contractualmente para con la otra parte obligaciones en cuya virtud todos los cambios de valor del bien vendido, así como los frutos y cargas de éste, son por cuenta y riesgo de la otra parte contratante.

— Se obliga en virtud del contrato a transmitir a la otra parte contratante la propiedad jurídica del bien en un momento futuro.

— Otorga en virtud del contrato a la otra parte contratante un poder irrevocable para que realice los actos jurídicos que produzcan dicha transmisión.

— En virtud del contrato pone materialmente el bien vendido a disposición de la otra parte contratante?»

8. El Hoge Raad considera que si el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva incluye otras formas de transmisión de un bien inmueble distintas de la transmisión de la propiedad jurídica, habría que admitir que, habida cuenta de la coincidencia entre el sentido del concepto de entrega de la Ley y el que tiene dicho concepto tal como figura en la Sexta Directiva, el apartado 1 del artículo 3 de la Ley también incluye otras formas de transmisión. El órgano jurisdiccional nacional añade que, según el párrafo 1 del artículo 671 del Código civil neerlandés, la propiedad jurídica de un inmueble se transmite por la inscripción del acta correspondiente en el registro público destinado a dicho efecto y que, mientras no tenga lugar dicha inscripción, la propiedad jurídica de dicho bien sigue correspondiendo a quien hasta entonces era propietario, aunque este último haya transmitido a otro la propiedad económica del bien.

En consecuencia, el Hoge Raad estima que la cuestión consiste en saber si únicamente la transmisión de la propiedad jurídica de un bien debe considerarse como «entrega de bienes» en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva, o si existe semejante entrega en todos los casos, o sólo en algunos, en que únicamente se transmite la propiedad económica del bien.

II. Procedimiento

9. La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de noviembre de 1988.

10. Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE presentaron observaciones escritas:

— el Reino de los Países Bajos, representado por el Ministerio de Asuntos Exteriores, y

— la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico Sr. Johannes Føns Buhl y por el Sr. Berend Jan Drijber, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes.

11. Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

12. Mediante decisión de 7 de julio de 1989, el Tribunal de Justicia, conforme a los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, acordó atribuir el asunto a la Sala Sexta.

III. Resumen de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

A. *La primera cuestión*

13. El *Gobierno neerlandés* considera que el concepto «entrega de bienes» en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva no está más detallado en dicha disposición. Por consiguiente, es natural que los Estados miembros se remitan al Derecho civil para apreciar el contenido de la «entrega de bienes». Debería calificarse como «entrega de bienes» la transmisión de la propiedad jurídica de bienes corporales en el sentido del Derecho civil aplicable en los Estados miembros. En virtud del apartado 1 del artículo 671 del Código civil neerlandés, la propiedad jurídica de un inmueble sólo se transmite en el momento en que el acta correspondiente haya sido inscrita en el registro público correspondiente. Sin embargo, este enfoque civilista no implica una respuesta afirmativa a la primera cuestión planteada por el Hoge Raad. El Gobierno neerlandés considera que debe tenerse en cuenta que la Sexta Directiva tiende a garantizar la neutralidad del sistema comunitario del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Debido a ello, los actos que, desde un punto de vista económico, están en pie de igualdad con la transmisión de la propiedad jurídica, deben estar comprendidos en el concepto «entrega de bienes». Así ocurre con el acto por el cual el poder de disposición efectivo sobre un bien se transmite a un tercero, que obtiene con ello la totalidad de los intereses económicos vinculados a dicho bien. En tal caso, dicho tercero dispone del bien como si fuera el propietario.

14. Dicha interpretación del concepto «entrega de bienes» está corroborada por las otras disposiciones del artículo 5 de la Sexta Directiva, en virtud de las cuales los actos por los que el tercero recibe un poder de disposición menos extenso que en el caso de una transmisión económica, se consideran «entrega de bienes». El Gobierno neerlandés concluye que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva incluye tanto la transmisión económica como la transmisión de la propiedad jurídica de un bien.

15. Cuando las partes pactan la transmisión de la propiedad jurídica y, al mismo tiempo, la transmisión económica, es la primera la que constituye la «entrega de bienes». La segunda no reviste una significación autónoma desde el punto de vista de la percepción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Si las partes se ponen de acuerdo únicamente en la transmisión económica, esta última constituye la «entrega de bienes». La posterior transmisión de la propiedad jurídica, no implica consecuencias a efectos de la aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

16. Finalmente, el Gobierno neerlandés observa que la redacción del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva y, en particular, la frase: «[...] disposición sobre un bien corporal *con las facultades atribuidas a* su propietario», aboga en favor de la tesis de que dicho artículo también incluye las transmisiones económicas.

17. En conclusión, el Gobierno neerlandés propone al Tribunal de Justicia que responda negativamente a la primera cuestión prejudicial.

18. La *Comisión* también propone una respuesta negativa a la primera cuestión.

19. La Comisión invoca asimismo el argumento del Gobierno neerlandés relativo al texto de la Directiva.

20. Según la Comisión, debe darse una definición comunitaria a los términos utilizados en las Directivas, para así garantizar la aplicación uniforme del sistema armonizado de Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Por esta razón, la «entrega de bienes» no puede definirse con arreglo a la transmisión de la propiedad jurídica tal como está regulada por las disposiciones nacionales de los Estados miembros.

21. La Comisión añade que, cuando se elaboraron las Directivas IVA, se optó por dar un contenido económico al concepto «entrega de bienes», que incluye toda transacción que, desde un punto de vista comercial, debe asimilarse a una transmisión de la propiedad jurídica. El concepto «entrega de bienes» no se limita a la adquisición del poder de disposición con carácter de propietario jurídico.

22. La Comisión propone al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión del Hoge Raad en los siguientes términos:

«El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva no se limita a la transmisión de la propiedad jurídica de un bien.»

B. *La segunda cuestión*

23. El *Gobierno neerlandés* considera que una transmisión económica, tal como está definida en la segunda cuestión, puede constituir una entrega de bienes en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva. Sin embargo, el hecho de que el propietario jurídico se haya comprometido a transmitir la propiedad jurídica del bien en una fecha futura, constituye un indicio en apoyo del supuesto de que, en este caso, prevalece la transmisión de la propiedad jurídica.

24. Habría que considerar en cada caso, cuál de las dos transmisiones constituye la «entrega de bienes» en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva. Esta apreciación se realiza en función del momento en que se efectúa la transmisión económica. Si el plazo entre esta última y la transmisión de la propiedad jurídica fuera muy largo, incluso indeterminado, la transmisión económica constituiría la «entrega de bienes».

25. El Gobierno de los Países Bajos concluye en que debería responderse negativamente a la segunda cuestión, puesto que en las circunstancias del litigio principal, predomina la transmisión jurídica y no la transmisión económica.

26. La *Comisión* considera que la transmisión económica está incluida en el concepto «entrega de bienes». Esta transmisión comprende el derecho de disponer de un bien, lo que implica la posibilidad de explotar, transformar e hipotecar dicho bien, así como de asumir el riesgo de su cambio de valor.

27. La Comisión alega que una interpretación amplia del concepto «entrega de bienes» está reforzada por el hecho de que los apartados 3 y 4 del artículo 5 de la Sexta Directiva asimilan una serie de operaciones jurídicamente diferentes, aunque económicamente similares, a una «entrega de bienes». Existen razones de neutralidad que imponen que las operaciones equivalentes a la entrega de bienes estén sometidas al IVA del mismo modo que la transmisión de la propiedad jurídica del bien.

28. La Comisión considera que esta interpretación amplia del concepto «entrega de bienes» no se modifica cuando las partes, con ocasión de una transmisión económica, pactan cláusulas relativas a la transmisión de la propiedad jurídica del bien. Razones de seguridad jurídica justifican que el gravamen sobre una transmisión económica no dependa de circunstancias arbitrarias, tales como el contenido del contrato o la forma en que el Derecho aplicable regula la transferencia de la propiedad jurídica.

29. La Comisión concluye que es el Juez nacional quien debe examinar, de acuerdo con las particularidades de cada contrato, si ha tenido lugar la transmisión del derecho a disponer del bien con las facultades atribuidas a su propietario.

30. La Comisión propone al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión del Hoge Raad en los términos siguientes:

«Incumbe al Juez nacional determinar en cada caso y de acuerdo con los hechos que se le someten, si el comprador ha adquirido el derecho a disponer del bien con las facultades atribuidas a su propietario.»

G. F. Mancini
Juez Ponente