prietário, ainda que não se proceda à transferência da propriedade jurídica do bem.

Cabe ao juiz nacional determinar, caso a caso, em função da matéria de facto do caso concreto, se ocorreu ou não tal transferência.

2. De acordo com a repartição de funções estabelecida pelo artigo 177.° do Tratado, compete ao órgão jurisdicional nacional aplicar as normas de direito comunitário, da forma como tenham sido interpretadas pelo Tribunal, a um caso concreto. Com efeito, essa aplicação não pode ser efectuada sem uma apreciação dos factos da causa no seu conjunto.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-320/88 *

I — A matéria de facto

A — *A legislação nacional e comunitária*

1. A Wet op de omzetbelasting de 1968 (lei neerlandesa sobre o imposto sobre o volume de negócios, de ora em diante «lei») prevê que a noção de entrega de um bem (móvel ou imóvel) engloba, designadamente:

— a transferência da propriedade do bem por força de um contrato [alínea a) do n.° 1 do artigo 3.° da lei];

— a transmissão e a transferência de um bem, tendo por resultado esse bem abandonar o património do empresário em questão [alínea e) do n.° 1 do artigo 3.° da lei]. Nos termos do n.° 3 do artigo 3.° da lei,

«quando sejam concluídos por várias pessoas contratos que contenham uma obrigação de entrega de um bem, que seguidamente seja entregue directamente pela primeira pessoa ou último comprador, o bem será considerado como tendo sido entregue por cada uma dessas pessoas».

2. O regime da tributação da transferência de um imóvel consiste, em substância, em que a entrega de um bem imóvel antigo ser isenta e a entrega de um imóvel novo estar sujeita ao imposto. Assim, por força do artigo 11.° da lei, a entrega de um edifício já utilizado, de um terreno vago, bem como a inscrição e a transmissão de direitos reais sobre um bem imóvel são isentos de IVA, enquanto que a entrega de um terreno para construção, de um bem imóvel (quando ocorra antes de dois anos após a sua primeira ocupação) e a entrega de trabalhos imobiliários estão sujeitos a IVA.

A lei foi alterada em 1979. As alterações tiveram por objectivo adaptar a legislação

* Língua do processo: neerlandês.

neerlandesa sobre o imposto sobre o volume de negócios à sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

3. Nos termos do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva,

«por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

B — *Antecedentes do litígio na causa principal*

4. Por escritura pública de 19 de Junho de 1979, intitulada «transferência económica», a Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV, de ora em diante «Safe»), estabelecida em Hillegom (Países Baixos), cedeu à Kats Bouwgroep NV (de ora em diante «Kats»), com sede em Leeuwarden (Países Baixos), um imóvel compreeendendo uma vivenda com dependências pela quantia de 2 250 000 HFL.

O contrato celebrado nessa ocasião entre Safe e Kats estipula, designadamente:

«1. O vendedor obriga-se a transmitir ao comprador o direito de propriedade que, sem prejuízo da eventual constituição de uma ou várias hipotecas sobre a coisa vendida ou da inscrição hipotecária a favor do adquirente:

a) é incondicional e não está sujeito a redução, resolução, ou qualquer tipo de anulação;

b) não está onerado com hipotecas, penhoras ou outros direitos reais;

c) não está onerado com inscrições hipotecárias, de penhora, etc.

...

5. Todos os rendimentos e encargos da coisa vendida ficam, a partir desta data, por conta do comprador.

6. A partir desta data o comprador suportará os riscos relativos à coisa vendida.

7. Todas as despesas notariais relativas ao presente contrato de compra e venda bem como à entrega efectiva e à transmissão jurídica da coisa vendida serão suportadas pelo comprador; os direitos de transmissão eventualmente devidos sobre a transmissão jurídica da coisa vendida ficam a cargo do comprador.

...

D — Dado que a transmissão jurídica da coisa vendida se efectuará por ordem do comprador, mas o mais tardar em 31 de Dezembro de 1982, o vendedor e o comprador acordam, além disso, no seguinte:

1) ao primeiro pedido do comprador, o vendedor obriga-se a entregar-lhe a coisa vendida,

2) a transmissão jurídica da coisa vendida efectuar-se-á nas condições e no momento ou momentos fixados pelo comprador, tendo em conta as disposições acordadas na presente escritura,

3) a exploração da coisa vendida é efectuada, a partir desta data, por conta e risco do comprador,

o qual, desde que respeite as disposições acordadas entre o vendedor e o comprador na presente escritura, tem a partir deste momento capacidade para praticar todos os actos (jurídicos) relativos à coisa vendida. A partir desta data o vendedor abster-se-á, salvo a pedido do comprador, de praticar qualquer acto (jurídico) relativamente à coisa vendida.

E — A Safe confere pelo presente acto um mandato irrevogável — com poderes para subestabelecer — ao comprador (Kats) para agir por conta ou em nome do vendedor (a interessada), a fim de:

1) entregar a coisa vendida, como mencionado no ponto D anterior;

2) onerar a coisa vendida, ou uma parte desta última que o comprador deseje, inclusive em favor do próprio comprador, de um direito de hipoteca, nos montantes que desejar e determinar e nas condições que aprovar, sejam quais forem;

3) respeitar em geral as obrigações assumidas pelo vendedor relativamente ao comprador

O mandato acima mencionado é conferido exclusivamente no interesse do comprador e faz parte integrante do presente contrato de compra e venda, contrato que não teria sido celebrado não havendo este mandato e se o mesmo não tivesse carácter irrevogável; o mandato tem efeitos externos, de modo que a sua revogação é desprovida de todo e qualquer efeito jurídico.»

5. Em 1980, a Kats fez demolir a vivenda e as suas dependências e preparou o terreno para construção. Em 11 de Outubro de 1983, os administradores da falência da Kats celebraram com a sociedade Abreka BV, de Amesterdão, um contrato perante notário pelo qual cediam à Abreka, pelo preço de 425 000 HFL, acrescido do respectivo imposto sobre o volume de negócios (ou seja, 76 500 HFL), todos os direitos decorrentes para a Kats do contrato intitulado «tranferência económica» celebrado em 1979 com a Safe. Para satisfazer as suas obrigações, a Safe transferiu directamente para a Abreka a propriedade jurídica do bem imóvel em 11 de Agosto de 1983.

6. Foi imposta à Safe, para o ano de 1979, uma correcção da liquidação do imposto sobre o volume de negócios. A liquidação adicional diz respeito à entrega que, segundo o inspector de finanças, em aplicação do n.° 3 do artigo 3.° da lei, foi feita pela Safe à Kats, em 11 de Agosto de 1983, no momento em que ocorreu a transmissão jurídica do bem. O pagamento de 2 250 000 HFL que teve lugar em 1979 apenas poderia ser considerado um adiantamento.

A Safe apresentou reclamação contra a liquidação adicional ao inspector de finanças, que a indeferiu. Contra essa decisão de indeferimento, a Safe interpôs recurso no Gerechtshof de Haia, que anulou a decisão do inspector e a liquidação adicional. O Staatssecretaris van Financiën interpôs recurso de cassação contra essa decisão.

C — *A questão prejudicial*

7. Entendendo que o litígio suscita questões de interpretação de uma disposição de direito comunitário, o Hoge Raad dos Países Baixos, por acórdão de 19 de Outubro de 1988, suspendeu a instância e pediu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, que se pronuncie, a título

prejudicial, sobre as seguintes questões prejudiciais:

«1) O número 1 do artigo 5.° da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que só existe entrega de um bem, na acepção da referida disposição, se houver transmissão da propriedade jurídica do bem em questão?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, pode-se igualmente falar de entrega de um bem, na acepção acima referida, quando o proprietário jurídico do bem em questão:

— assumiu contratualmente em relação à outra parte compromissos por força dos quais as alterações de valor e os rendimentos e encargos do bem correm a partir de então por conta e risco desse co-contratante;

— se comprometeu por força do referido contrato a transmitir ao seu co-contratante a propriedade jurídica do bem num momento futuro;

— conferiu pelo referido contrato mandato irrevogável ao seu co-contratante para praticar todos os actos relativos a esta transmissão;

— colocou efectivamente o bem à disposição do seu co-contratante, em conformidade com o referido contrato?»

8. O Hoge Raad entende que, se o n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva visa certas formas de transferência de um bem imóvel diferentes da transmissão da propriedade jurídica, então será necessário admitir que, tendo em conta a conformidade entre o sentido da noção de entrega utilizada na lei e dessa noção tal como consta da sexta directiva, o n.° 1 do artigo 3.° da lei visa igualmente essas outras formas de transferência. O órgão jurisdicional nacional acrescenta que, segundo as disposições do n.° 1 do artigo 671.° do Código Civil neerlandês, a propriedade jurídica de um bem imóvel é transmitida pela transcrição do acto em causa nos registos públicos destinados a esse efeito e que, enquanto essa inscrição não for efectuada, a propriedade jurídica do bem imóvel continua a ser daquele que até então era o proprietário, mesmo quando este tenha transmitido a propriedade económica para outra pessoa.

O Hoge Raad entende, por conseguinte, que a questão é saber se apenas a transmissão da propriedade jurídica de um bem pode ser qualificada de «entrega de um bem», na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva, ou se também se tratará dessa entrega cada vez que, ou em certos casos em que, apenas é transmitida a propriedade económica do bem.

II — Tramitação processual

9. O acórdão de reenvio foi registado na Secretaria do Tribunal em 3 de Novembro de 1988.

10. Em conformidade com o disposto no artigo 20.° do protocolo relativo ao estatuto do Tribunal de Justiça da CEE, foram apresentadas observações escritas por:

— Governo do Reino dos Países Baixos, representado pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros,

— Comissão das Comunidade Europeias, representada pelo seu consultor jurídico, Johannes Fons Buhl, e por Berend Jan Drijber, membro do Serviço Jurídico da Comissão, na qualidade de agentes.

11. O Tribunal, com base no relatório preliminar do juiz relator e ouvido o advogado-geral, decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução.

12. O Tribunal, por decisão de 7 de Julho de 1989, em aplicação dos n.os 1 e 2 do artigo 95.° do Regulamento Processual, decidiu atribuir o processo à Sexta Secção.

III — Resumo das observações escritas apresentadas ao Tribunal

A — *Quanto à primeira questão*

13. O *Governo neerlandês* afirma que a noção de «entrega de um bem», na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva, não é objecto de maior precisão nesse texto. Será, portanto, natural que os Estados-membros se remetam para o seu direito civil para apreciar o conteúdo da «entrega de um bem». Será de qualificar «entrega de um bem» a transferência da propriedade jurídica de um bem corpóreo, na acepção do direito civil aplicável nos Estados-membros. Por força do n.° 1 do artigo 671.° do código civil neerlandês, a propriedade jurídica de um bem imóvel apenas é transferida no momento em que o acto é transcrito nos registos públicos. Contudo, esta perspectiva de direito civil não implica uma resposta afirmativa à primeira questão submetida pelo Hoge Raad. O Governo neerlandês entende que há que ter em conta que a sexta directiva tem por objectivo garantir a neutralidade do sistema comunitário dos impostos sobre o volume de negócios. Portanto, actos que, do ponto de vista económico, são de considerar em pé de igualdade com a transferência da propriedade jurídica deverão ser considerados inseridos na noção da «entrega de um bem». Assim ocorrerá com o acto pelo qual a transferência do poder de disposição, de facto, sobre um bem é efectuada para terceiro, que obtém, assim, a totalidade dos benefícios económicos decorrentes desse bem. Em semelhante caso, esse terceiro disporá do bem como se fosse o proprietário.

14. Esta interpretação da noção «entrega de um bem» é corroborada pelas outras disposições do artigo 5.° da sexta directiva, por força das quais actos pelos quais o terceiro recebe um poder de disposição menos vasto do que aconteceria aquando de uma transferência económica, serão considerados como «entrega de um bem». Daí conclui o Governo neerlandês que o n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva compreende quer a transferência económica quer a transferência da propriedade jurídica de um bem.

15. Quando as partes convencionem a transferência da propriedade jurídica e, ao mesmo tempo, a transferência económica, será a primeira que constituirá a «entrega de um bem». A transferência económica não revestirá um significado autónomo do ponto de vista da cobrança do imposto sobre o volume de negócios. Se as partes decidirem apenas realizar a transferência económica, então esta constituirá a «entrega de um bem». A transferência da propriedade jurídica, que ocorra seguidamente, não terá consequências para a aplicação do imposto sobre o volume de negócios.

16. O Governo neerlandês observa, finalmente, que o teor do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva, em especial o período «... dispor de um bem corpóreo, *como* proprietário», milita a favor da tese de que esse artigo visa também as transferências económicas.

17. Em conclusão, o Governo neerlandês propõe ao Tribunal de Justiça que responda pela negativa à primeira questão prejudicial.

18. A *Comissão*, também ela, propõe que se responda pela negativa à primeira questão.

19. A Comissão invoca igualmente o argumento literal apresentado pelo Governo neerlandês.

20. Convém, segundo a Comissão, dar uma definição comunitária aos termos utilizados nas directivas, pois que, assim, a aplicação uniforme do sistema harmonizado do imposto sobre o valor de negócios será garantida. Eis a razão pela qual a «entrega de um bem» não pode ser definida por referência à transferência da propriedade jurídica tal como é regulada pelas disposições internas dos Estados-membros.

21. A Comissão acrescenta que, aquando da elaboração das directivas sobre o IVA, ter-se-á optado por uma concepção económica da noção de «entrega de um bem», que visará qualquer transacção que, do ponto de vista comercial, deva ser assimilada a uma transferência da propriedade jurídica. A noção de «entrega de um bem» não se limitará à aquisição do poder de disposição sobre esse bem a título da propriedade jurídica.

22. A Comissão propõe ao Tribunal que responda da forma seguinte à primeira questão submetida pelo Hoge Raad:

«O n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva não se limita à transferência da propriedade jurídica do bem».

B — *Quanto à segunda questão*

23. O *Governo neerlandês* entende que uma transferência económica, tal como foi definida na segunda questão, pode constituir uma entrega de um bem, na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva. Contudo, a circunstância de o detentor da propriedade jurídica se ter comprometido a transferi-la em data futura constituirá um indício em apoio da hipótese segundo a qual, no caso vertente, prevalece a transferência da propriedade jurídica.

24. Convirá apreciar, caso a caso, qual das duas transferências é constitutiva da «entrega do bem», na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva. Essa apreciação far-se-á em função do momento em que se efectua a transferência económica. Se o período de tempo que medeia entre esta e a transferência da propriedade jurídica é muito longo, ou se é indeterminado, então a transferência económica será constitutiva da «entrega de um bem».

25. O Governo dos Países Baixos conclui no sentido de que se deve responder pela negativa à segunda questão, dado que, tendo em conta as circunstâncias do caso vertente na causa principal, será a transferência da propriedade jurídica e não a transferência económica a preponderante.

26. A *Comissão* entende que a transferência económica se insere na noção da «entrega de um bem». Essa transferência compreenderá o direito de dispor do bem, o que comportará a possibilidade de explorar, transformar e hipotecar o bem e assumir o risco das flutuações do seu valor.

27. A Comissão entende que uma interpretação extensiva da noção de «entrega de um bem» encontra apoio no facto dos n.os 3 e 4 do artigo 5.° da sexta directiva assimilarem a uma «entrega de um bem» uma série de operações juridicamente diferentes mas economicamente similares. Razões de neutralidade impõem que as operações equivalentes a uma entrega de um bem sejam sujeitas a IVA ao mesmo título que a transferência da propriedade jurídica do bem.

28. A Comissão entende que essa concepção ampla da noção «entrega de um bem» não sofre alteração quando as partes, aquando da transferência económica, acertam a futura transferência da propriedade jurídica do bem. Razões de segurança jurídica justificam que não se faça depender a tributação da transferência económica de circunstâncias arbitrárias, como sejam o conteúdo do contrato ou a forma como o direito aplicável regula a transferência da propriedade jurídica.

29. A Comissão conclui que cabe ao juiz nacional analisar, em função das particularidades de cada contrato, se ocorreu ou não uma transferência do direito de dispor do bem como proprietário.

30. Propõe ao Tribunal que responda da seguinte forma à segunda questão submetida pelo Hoge Raad:

«Incumbe ao juiz nacional estabelecer, caso a caso, com base nos factos que deve apreciar, se o adquirente obteve o direito de dispor do bem como proprietário.»

G. F. Mancini
Juiz relator