CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL WALTER VAN GERVAN
apresentadas em 9 de Novembro de 1989 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O Hoge Raad dos Países Baixos submeteu ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais relativas à interpretação do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o *volume de negócios*[1]. Essa disposição tem a seguinte redacção:

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

Resumo da matéria de facto do litígio na causa principal

2. As questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que teve origem em operações imobiliárias que dizem respeito a três empresas: a Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (de ora em diante «Safe»), a Kats Bouwgroep NV (de ora em diante «Kats») e a Abreka BV (de ora em diante «Abreka»). Por escritura pública de 19 de Junho de 1979 — em cuja epígrafe se lê «transferência económica» —, a Safe vendeu à Kats os direitos relativos a uma vivenda com terrenos adjacentes, pelo preço de 2 250 000 HFL, exclusivo de IVA.

As seguintes disposições desse contrato parecem-me importantes:

— a Safe obriga-se a transferir à Kats um direito de propriedade incondicional;

— a partir da data da celebração do contrato, todos os benefícios e encargos do bem vendido ficam a cargo da Kats;

— a partir da data do contrato, a Kats suporta todos os riscos relativos ao bem vendido;

— a Safe obriga-se a efectuar a entrega jurídica do bem à Kats logo que esta o deseje e, o mais tardar, em 31 de Dezembro de 1982;

— a partir da data do acordo, a exploração do bem efectua-se por conta e risco da Kats; a partir desse momento, a Kats passa igualmente a ter capacidade para praticar todos os actos (jurídicos) relativos ao bem; por seu lado, a Safe compromete-se a não praticar actos (jurídicos) relativos ao bem;

— a Safe confere à Kats um mandato irrevogável para operar a transferência jurídica.

3. Em 1980, por ordem da Kats, a vivenda foi demolida e o bem foi transformado num terreno para construção. Em 1982, ou seja, antes de ter tido lugar a transferência jurídica, a Kats foi declarada em falência. Por acto notarial de 11 de Agosto de 1983, os

* Língua original: neerlandês.

1 — 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).

administradores da falência da Kats venderam à Abreka todos os direitos que a Kats detinha relativamente ao bem. O preço foi no montante de 425 000 HFL, acrescido do respectivo IVA, no montante de 76 500 HFL. Simultaneamente, a propriedade jurídica do bem foi transferida pela Safe para a Abreka.

4. Em 1984, o inspector de impostos de Leyde impôs à Safe uma correcção da liquidação do imposto sobre o volume de negócios, no montante de 343 125 HFL, com o fundamento de que o pagamento de 2 250 000 HFL efectuado em 1979 pela Kats à Safe devia ser considerado como um adiantamento referente a uma entrega sujeita a IVA. A Safe interpôs recurso contra essa liquidação adicional. O Gerechtshof de Haia anulou a liquidação adicional. O Staatssecretaris van Financiën interpôs recurso de cassação contra essa decisão. No âmbito desse recurso, o Hoge Raad pediu ao Tribunal que se pronuncie sobre as seguintes questões:

«1) O n.° 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?»

5. Para uma boa compreensão das questões prejudiciais, parece-me útil situar brevemente, em direito neerlandês, o conceito de «propriedade económica», traçar o enquadramento em que, na prática, esse conceito é utilizado nos Países Baixos e resumir a jurisprudência neerlandesa no que se refere aos efeitos que esse conceito pode comportar para a aplicação da lei neerlandesa referente ao imposto sobre o volume de negócios.

A legislação, a jurisprudência e a prática nos Países Baixos

6. O conceito de «propriedade económica» foi desenvolvido pela jurisprudência fiscal neerlandesa. Num acórdão de 19 de Outubro de 1955 [2], o Hoge Raad, pela primeira vez, mencionou expressamente essa expressão:

«que a circunstância de uma pessoa ser proprietária de um bem e, enquanto tal, titular de um direito real sobre esse bem não exclui que outra pessoa detenha o respectivo interesse económico sobre esse bem e que esse

2 — BNB (Beslissingen Nederlandse Belastingsrechtspraak — decisões da jurisprudência fiscal neerlandesa) 1955, p. 377.

interesse, que pode ser designado por propriedade económica, possa fazer parte do património da empresa dessa outra pessoa».

A abundante doutrina suscitada por esse acórdão e por outros acórdãos posteriores menciona numerosas definições do conceito «propriedade económica». Todas põem o acento no facto de o interesse caber a pessoa diferente do proprietário, na acepção do direito civil, o que supõe essencialmente a reunião de dois critérios:

— que todas as flutuações de valor e todos os benefícios e encargos do bem fiquem a cargo e a risco dessa outra pessoa;

— que o poder de disposição efectivo referente a esse bem esteja igualmente nas mãos dessa outra pessoa.

7. No caso de bens móveis, a transferência da «propriedade económica» coincide normalmente com a transferência da propriedade na acepção do direito civil, isto é, nos termos do direito neerlandês (de modo diferente do que ocorre, designadamente, no direito francês, no qual o princípio da consensualidade se aplica às coisas não fungíveis), no momento da entrega. No caso de bens imóveis, a situação é diferente. Em conformidade com o disposto no artigo 671.° do «Nederlands Burgerlijk Wetboek» (código civil neerlandês), a transferência da propriedade jurídica de um bem imóvel apenas se efectua, quer entre as partes quer em relação a terceiros, pela transcrição do acto notarial de transmissão nos registos destinados a esse fim. Em contrapartida, quando é separada da transferência da «propriedade jurídica», a transferência da «propriedade económica» de um bem imóvel efectua-se no momento da sua colocação à efectiva disposição.

8. Nos Países Baixos, e mais particularmente no sector imobiliário, a prática encontrou na transferência da propriedade económica — cuja validade jurídica, como já referi anteriormente, foi reconhecida pelo Hoge Raad — uma construção jurídica que permite escapar ao imposto sobre a *transmissão de bens imóveis.* O artigo 2.° da Wet op belastingen van rechtsverkeer (lei sobre a tributação das transacções jurídicas) [3] prevê, designadamente, a cobrança de um imposto de transmissão aquando da aquisição de bens imóveis situados no reino. A jurisprudência constante é a de que o termo «aquisição» visa a transferência da propriedade, na acepção do direito civil. Quando um bem imóvel, que não tenha sido isento do imposto de transmissão, seja comprado por um adquirente que tenha a intenção de o revender a terceiro, as partes, nessas circunstâncias, têm interesse em apenas transferir para o comprador inicial a propriedade económica e actuar de modo a que a propriedade jurídica possa ser transferida directamente do vendedor inicial ao adquirente final. Com efeito, ao proceder desse modo, o imposto de transmissão apenas é devido uma única vez.

9. Na realidade, a situação é geralmente mais complexa. Assim, em caso de transferência de um bem imóvel, convém ter em conta a interacção do imposto de *transmissão* e do imposto sobre o *volume de negócios.* Com efeito, embora não possam ser «consumidos», os bens imóveis não escapam, pela sua natureza, ao âmbito de aplicação do imposto sobre o volume de negócios, embora levantem problemas específicos. A esse respeito, a legislação neerlandesa parte do princípio segundo o qual convém, na medida do possível, evitar a acumulação desses

3 — Wet houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie — en de zegelbelasting door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op belastingen van rechtsverkeer) [lei que substitui a legislação relativa ao imposto de registo e ao imposto de selo por um novo regime legal (lei sobre a tributação das transacções jurídicas)], de 24 de Dezembro de 1970 (*Staatsblad,* 1970, p. 611).

dois impostos. Assim, o artigo 15.° da lei sobre a tributação das transacções jurídicas, que disciplina o imposto de transmissão, prevê que a entrega de um bem imóvel que tenha sido objecto do imposto sobre o volume de negócios fica, em princípio, isenta do imposto de transmissão.

Além disso, é preciso ter em conta o facto de a natureza do bem imóvel se alterar frequentemente durante o processo de transferência e essa alteração poder originar consequências fiscais importantes, como mostra o presente caso concreto, em que uma vivenda é transformada num terreno para construção. Em conformidade com o regime de isenção do artigo 11.° da Wet op de omzetbelasting 1968 (lei de 1968 sobre o imposto sobre o volume de negócios), a transmissão de uma habitação «antiga» está, em princípo, isenta do imposto sobre o volume de negócios (mas não necessariamente do imposto de transmissão). Em contrapartida, a transmissão do terreno para construção está sujeita ao imposto sobre o volume de negócios (mas não ao imposto de transmissão).

10. O conceito de entrega, tal como está definido no artigo 3.° da lei neerlandesa de 1968 sobre o imposto sobre o *volume de negócios* (de ora em diante «lei»), constitui o ponto central do presente litígio. Esse conceito inclui, designadamente:

«1) a) a transferência da propriedade de bens por força de um contrato;

...

1) e) a transmissão de bens por força da qual estes saiam do património afecto à actividade do empresário».

Nas conclusões que apresentou no processo pendente no Hoge Raad, o advogado-geral Van Soest referiu que a disposição da alínea e) do n.° 1 do artigo 3.° tinha sido acrescentada à legislação em 1954 para preencher uma «lacuna» que à época existia e não para fazer abranger por essa disposição a transmissão da propriedade económica. Até ao momento, a jurisprudência[4] deduziu quer da génese quer da economia desse artigo (tal como em matéria do imposto de transmissão, ver n.° 8 anterior) que é da transmissão da propriedade, na acepção do direito civil, que trata a alínea a) do n.° 1 do artigo 3.°, que deve servir de base para a interpretação da noção de entrega, enquanto que a alínea e) do n.° 1 do artigo 3.° apenas reveste uma função complementar. Essa jurisprudência conclui daí que a cobrança do imposto sobre o volume de negócios apenas se impõe no momento da entrega jurídica, a menos que as circunstâncias em que tenha sido concluído o contrato ou elementos posteriores revelem que a transmissão juridíca não se efectuará (já não se efectuará) ou se efectuará bastante mais tarde, caso em que convém invocar a entrega económica. As observações apresentadas no presente caso ao Tribunal pelo Governo neerlandês correspondem no essencial a essa jurisprudência.

11. A tese da Safe, cujo teor foi acolhido pelo Gerechtshof de Haia, é diferente. Segundo essa tese, o conceito de entrega que está definido na legislação interna deve ser interpretado em conformidade com o conceito de entrega que está definido no n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva. A disposição da alínea e) do n.° 1 do artigo 3.° da lei corresponderá melhor a esse conceito comunitário de entrega. Deverá, pois, ser reconhecida à referida disposição legal uma

4 — Ver, em especial, o acórdão do Gerechtshof te 's Hertogenbosch de 8 de Dezembro de 1978, BNB 1980, p. 208.

função autónoma e, portanto, já não apenas uma função complementar.

Acolhendo-se essa tese, isso conduzirá, em circunstâncias como as do litígio na causa principal, a uma tributação favorável à Safe. Com efeito, a transmissão da propriedade económica do que até então constituía uma habitação antiga era, e nesse caso continuará a ser, isenta de imposto, seja qual for o momento em que, seguidamente, a propriedade jurídica desse bem seja transmitido e seja qual for a sua natureza (tributável) nesse momento posterior. Todavia, analisada sob o ângulo mais geral da economia da legislação, essa tese implica que a alínea e) do n.° 1 do artigo 3.° da lei se deva considerar como a disposição central no que se refere ao conceito de entrega e, portanto, para o caso em que a propriedade económica e a propriedade jurídica sejam transmitidas separadamente, outras disposições, como a alínea a) do n.° 1 do artigo 3.°, devam ser consideradas como supérfluas ou, pelo menos, como subsidiárias. Acolher a tese da Safe poderá, assim, obrigar o legislador neerlandês a rever a economia da lei sobre o imposto sobre o volume de negócios e mesmo, eventualmente, a relação existente entre esse imposto e o imposto de transmissão. É neste contexto que, na minha opinião, convém analisar as questões submetidas pelo Hoge Raad.

Quanto à primeira questão

12. Pela primeira questão, o Hoge Raad deseja saber se as entregas que comportem a transmissão da propriedade jurídica de um bem são as únicas entregas visadas pelo n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva.

A resposta a dar a essa questão não suscita qualquer contestação entre as partes. Tanto o Governo neerlandês como a Safe e a Comissão entendem que essa questão merece resposta negativa. Essa é também a minha opinião, pelas seguintes razões.

13. Uma primeira razão reside no teor do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva. Esse artigo considera como entrega de um bem a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». Essa disposição põe o acento na transferência do *poder* de disposição, que deve revestir tal amplitude que o comprador possa dispor do bem «como proprietário». Na minha opinião, esse período procura exprimir a ideia de que não é necessário que o comprador se torne o proprietário jurídico formal, mas basta que obtenha um poder de disposição e, por esse facto, esse co-contratante adquira uma posição que, de facto, é análoga à do proprietário jurídico formal.

14. Uma segunda razão para responder a essa questão pela negativa reside na obrigação de conferir uma acepção de direito comunitário às noções utilizadas nas directivas em matéria de IVA, a menos que essas directivas deixem elas próprias aos Estados-membros o cuidado de determinar o conteúdo de uma noção [5]. A aplicação uniforme do sistema comunitário do imposto sobre o volume de negócios é, desse modo, garantida. A noção de «entrega de um bem» não pode, por essa razão, ser assimilada à noção de «entrega formal, na acepção do direito civil, da propriedade jurídica de um bem». Com efeito, esta última noção não foi definida nas directivas em matéria de IVA, de modo que, para definir o seu alcance, seria

5 — Ver acórdão do Tribunal de 1 de Fevereiro de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, n.os 10 e 11 (51/76, Recueil, p. 113).

necessário remeter para o regime, tanto quanto sei, muito diverso, da transferência, da entrega e da oponibilidade da propriedade jurídica em vigor nos Estados-membros, eventualmente em confronto com o regime aplicável no que se refere à propriedade económica.

Quanto à segunda questão

15. A segunda questão submetida pelo Hoge Raad é mais complicada: enquanto que a primeira questão tem por objecto a questão de saber *se* outras transferências para além das transferências da propriedade jurídica formal cabem na noção comunitária de entrega, a segunda diz respeito à questão de saber *quais* são as outras transferências que cabem no âmbito dessa noção. Mais precisamente, o Hoge Raad deseja saber se se estará em presença de uma dessas outras transferências quando as partes celebrem um contrato pelo qual, em resumo, acordam o seguinte:

a) por força do contrato, todas as flutuações de valor, bem como todos os benefícios e encargos do bem, ficam por conta e risco do co-contratante do proprietário jurídico; além disso, o co-contratante adquire o poder de dispor do bem;

b) o proprietário jurídico compromete-se a transferir para o co-contratante a propriedade jurídica do bem em data posterior; confere ao co-contratante mandato irrevogável para praticar os actos que operam a transferência da propriedade jurídica.

A meu ver, devem-se distinguir as cláusulas referidas na alínea a) das referidas na alínea b). As primeiras correspondem aos critérios segundo os quais o Hoge Raad define a noção de «propriedade económica». As segundas constituem modalidades da transmissão da propriedade jurídica.

16. Pessoalmente, estou pouco inclinado a afirmar de forma geral — e *maxime* utilizando termos extraídos do ordenamento jurídico de um único Estado-membro — que terá ocorrido uma entrega na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva desde que estejam satisfeitos os critérios referidos na alínea a). Como já anteriormente indiquei, para delimitar a noção comunitária de entrega, o legislador comunitário pôs o acento num poder de disposição análogo ao do proprietário jurídico formal. Assim, concordo com a Comissão em que se deve entender que o juiz nacional deve, caso a caso, fundando-se nas particularidades do caso concreto, verificar se o co-contratante obtém o poder de dispor do bem «como proprietário». Parece-me ser certamente esse o caso quando o direito de propriedade que o vendedor inicial mantém está a tal ponto vazio de conteúdo que se reduz à simples detenção do título jurídico de proprietário.

17. Resta ainda analisar as repercussões das cláusulas referidas na alínea b). A esse respeito, trata-se essencialmente de saber se o facto de, num contrato que opera a transferência imediata apenas da «propriedade económica», as partes terem subscrito compromissos relativos às modalidades da transferência posterior da propriedade jurídica é de natureza a influenciar a apreciação caso a caso do poder de disposição, na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva.

O Governo neerlandês responde a essa questão pela afirmativa. Como já anteriormente indiquei (ver n.° 10 anterior), é da opinião que, no âmbito do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva, a transferência jurídica da propriedade é preponderante. O

Governo neerlandês entende, portanto, que, quando, num contrato relativo à transferência da propriedade económica de um bem, as partes convencionam que a transferência da propriedade jurídica terá lugar em data posterior, esta última transferência constitui uma entrega, na acepção da directiva. Todavia, o Governo neerlandês reconhece que a transferência da propriedade económica pode, ela também, em certos casos, ser determinante, ou seja, quando não tenha sido convencionado qualquer prazo para a transferência da propriedade jurídica ou quando esta última transferência tenha lugar muito depois da transferência da propriedade económica.

18. Tal como a Comissão, penso que esse ponto de vista não tem apoio no âmbito da legislação comunitária. Sempre que, face às circunstâncias especiais do caso concreto, uma transferência da propriedade económica de um bem deva ser considerada como uma transferência «do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário», constitui, na minha opinião, uma entrega, na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva. O facto de as partes terem subscrito compromissos relativos à transferência posterior da propriedade jurídica nada retira a esta constatação. Decidir o contrário redundaria em se atribuir à operação tributável do n.° 1 do artigo 5.° um alcance que depende de convenções especiais entre as partes, o que prejudica a segurança jurídica e compromete a aplicação uniforme das condições de tributação estabelecidadas pelo direito comunitário.

Conclusão

19. Em resumo, sugiro ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais da seguinte forma:

«1) A entrega, entendida na acepção do n.° 1 do artigo 5.° da sexta directiva, não engloba apenas a transferência da propriedade jurídica de um bem.

2) A entrega, entendida na acepção do referido artigo, engloba qualquer transferência do poder de dispor de um bem pela qual o co-contratante adquira uma posição, de facto, análoga à de um proprietário jurídico formal. Cabe ao juiz nacional estabelecer, em função das circunstâncias particulares do caso concreto, se esse poder de disposição foi transferido. Pouco importa, a esse respeito, que, num contrato que comporta a transferência desse poder de disposição relativamente a um bem, as partes tenham subscrito compromissos relativos à posterior transferência da propriedade jurídica.»