

Cauzele conexate C-538/08 și C-33/09

X Holding BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

și

Oracle Nederland BV

împotriva

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de Hoge Raad der Nederlanden și de Gerechtshof Amsterdam)

„A șasea directivă TVA – Drept de deducere a taxei achitate în amonte – Reglementare națională care exclude dreptul de deducere pentru categorii de bunuri și de servicii – Posibilitatea statelor membre de a menține excluderile existente la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive TVA – Modificare după intrarea în vigoare a acestei directive”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Excluderi de la dreptul de deducere – Posibilitate a statelor membre de a menține excluderile existente la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive*

[Directiva 67/228 a Consiliului, art. 11 alin. (4), și Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (6)]

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Excluderi de la dreptul de deducere – Posibilitate a statelor membre de a menține excluderile existente la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (6)]

3. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Excluderi de la dreptul de deducere – Posibilitate a statelor membre de a menține excluderile existente la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (6)]

1. Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă 67/228 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat

membru, aplicabil? la data intr?rii în vigoare a celei de A ?asea directive, care exclude deducerea taxei pe valoarea ad?ugat? aferent? categoriilor de cheltuieli privind, pe de o parte, furnizarea unui „mijloc de transport individual”, de „hran?”, de „b?uturi”, de „locuin?e”, precum ?i „oferirea de activit??i de divertisment” membrilor personalului persoanei impozabile ?i, pe de alt? parte, acordarea de „cadouri de afaceri” sau de „alte gratifica?ii”, în cazul în care aceste categorii de cheltuieli excluse de la dreptul de deducere sunt definite în mod suficient de precis. Astfel, posibilitatea acordat? statelor membre de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directiv? presupune c? acestea din urm? precizeaz? în mod suficient natura sau obiectul bunurilor ?i serviciilor pentru care dreptul de deducere este exclus, în scopul de a garanta c? această posibilitate nu este folosit? pentru a adopta excluderi generale de la acest regim.

(a se vedea punctele 44, 45 ?i 57 ?i dispozitiv 1)

2. Articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei reglement?ri na?ionale, adoptat? înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, care prevede c? o persoan? impozabil? nu poate deduce integral taxa pe valoarea ad?ugat? pl?tit? în momentul achizi?ion?rii anumitor bunuri ?i servicii care sunt utilizate par?ial în scopuri private ?i par?ial în scopuri profesionale, ci îl poate deduce numai pân? la concuren?a taxei pe valoarea ad?ugat? aferente utiliz?rii în scopuri profesionale.

Astfel, chiar dac?, ?inând seama de întinderea posibilit??ii acordate statelor membre de dispozi?ia men?ionat?, acestea sunt îndrept??ite s? men?in?, în totalitate, excluderi de la dreptul de deducere privind categorii de cheltuieli precizate în mod suficient, statelor membre le este de asemenea permis s? prevad? o limitare a domeniului de aplicare al unei excluderi de la dreptul de deducere în privin?a unor astfel de categorii de cheltuieli, o asemenea reglementare fiind conform? obiectivului urm?rit de această directiv?, care se reflect? în special în articolul 17 alineatul (2).

(a se vedea punctele 59-61 ?i dispozitiv 2)

3. Articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul c? nu se opune ca un stat membru, dup? intrarea în vigoare a directivei men?ionate, s? modifice o excludere a dreptului de deducere, modificare destinat?, în principiu, restrângerii domeniului de aplicare al acesteia, fiind îns? posibil ca, într?un caz individual ?i pentru un anumit exerci?iu fiscal, domeniul de aplicare al acestei excluderi s? fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat. Simpla posibilitate ca un astfel de efect defavorabil s? se concretizeze nu poate s? determine considerarea unei astfel de modific?ri legislative ca fiind contrar? articolului 17 alineatul (6) din această directiv?, din moment ce această modificare este, în general, mai favorabil? persoanelor impozabile decât regimul în vigoare anterior acestei date. În aceste condi?ii, existen?a, chiar confirmat?, a unei astfel de situa?ii izolate sau excep?ionale nu aduce atingere principiului potrivit c?ruia modificarea reglement?rii na?ionale adoptate dup? intrarea în vigoare a celei de A ?asea directive a restrâns domeniul de aplicare al excluderilor de la dreptul de deducere existente anterior.

(a se vedea punctele 70 și 71 și dispozitiv 3)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 aprilie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Drept de deducere a taxei achitate în amonte – Reglementare națională care exclude dreptul de deducere pentru categorii de bunuri și de servicii – Posibilitatea statelor membre de a menține excluderile existente la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive TVA – Modificare după intrarea în vigoare a acestei directive”

În cauzele conexate C-538/08 și C-33/09,

având ca obiect două cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos) (C-538/08) și de Gerechtshof Amsterdam (Țările de Jos) (C-33/09), prin deciziile din 14 noiembrie 2008 și, respectiv, din 20 ianuarie 2009, primite de Curte la 4 decembrie 2008 și la 26 ianuarie 2009, în procedurile

X Holding BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

și

Oracle Nederland BV

împotriva

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii E. Juhász, T. von Danwitz și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 decembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Oracle Nederland BV, de H. Hop, avocat, și de domnul P. Schrijver, belastingadviseur;
 - pentru guvernul olandez, de doamnele C. M. Wissels și M. de Mol, precum și de domnul Y. de Vries, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul elen, de doamnele O. Patsopoulou, S. Trekli și V. Karra, precum și de domnul G. Konstantinos, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de domnii D. Triantafyllou și W. Roels, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 ianuarie 2010,
- pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303, denumit în continuare „A doua directivă”), precum și a articolului 6 alineatul (2) și a articolului 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între X Holding BV (denumit în continuare „X Holding”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, și Oracle Nederland BV (denumit în continuare „Oracle”), pe de o parte, și Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (inspectorul serviciului fiscal din Utrecht-Gooi, denumit în continuare „Inspecteur”), pe de altă parte, având ca obiect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) în privința anumitor categorii de cheltuieli.

Cadrul juridic comunitar

3 Articolul 11 alineatul (1) din A doua directivă prevedea:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în interesul întreprinderii sale, persoana impozabilă are dreptul să deducă din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată care îi este facturată pentru bunurile care îi sunt livrate și pentru serviciile care îi sunt prestate;

[...]” [traducere neoficială]

4 Potrivit alineatului (4) al aceluiași articol:

„Pot fi excluse de la regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său.” [traducere neoficială]

5 Articolul 2 din A 7asea directiv? prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugat?:

1. livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]” [traducere neoficial?]

6 Articolul 6 alineatul (2) din A 7asea directiv? are urm?torul cuprins:

„Se consider? prest?ri de servicii cu titlu oneros urm?toarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activit??i economice de c?tre persoanele impozabile sau de c?tre personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desf??urarea activit??ii sale, atunci când taxa pe valoarea ad?ugat? aferent? bunurilor respective a fost dedus? total sau par?ial;

(b) prestarea gratuit? de servicii de c?tre persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desf??urarea activit??ii economice.

Statele membre pot deroga de la dispozi?iile prezentului alineat, cu condi?ia ca aceast? derogare s? nu duc? la denaturarea concuren?ei.” [traducere neoficial?]

7 Potrivit articolului 17 alineatele (2) ?i (6) din A 7asea directiv?:

„(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din valoarea TVA, pe care are obliga?ia de a o pl?ti:

(a) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate ?i pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intr?rii în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabile?te cheltuielile care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat?. În niciun caz, nu se acord? dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economic? desf??urat?, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Pân? la intrarea în vigoare a normelor men?ionate anterior, statele membre pot continua s? aplice toate excluderile prev?zute de legisla?iile lor na?ionale la intrarea în vigoare a prezentei directive.” [traducere neoficial?]

Cadrul juridic na?ional

8 Articolul 2 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968, denumit? în continuare „Legea TVA”) prevede:

„Taxa aplicat? pe livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii c?tre operatorul economic, pe achizi?iile intracomunitare de bunuri efectuate de c?tre acesta, precum ?i pe importurile de m?rfuri

ce îi erau destinate se deduce din taxa datorată pe livrările de bunuri și prestările de servicii.”

9 Articolul 15 alineatul 1 din legea menționată are următorul cuprins:

„Taxa prevăzută la articolul 2 și dedusă de operatorul economic corespunde:

a) taxei care a fost înregistrată în contabilitate pe baza unei facturi emise, conform normelor în vigoare, de către alți operatori economici, în cursul perioadei din declarație, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de aceștia în favoarea operatorului economic;

[...]”

10 Articolul 16 alineatul 1 din aceeași lege prevede:

„Deducerea avută în vedere la articolul 15 alineatul 1 primul paragraf poate fi, în anumite cazuri, integral sau parțial exclusă prin decret regal pentru a evita ca bunuri și servicii afectate cheltuielilor de lux, necesităților persoanelor care nu au calitatea de operatori economici [...] să fie integral sau parțial scutite de taxă.”

11 Articolul 1 din Decretul din 1968 privind excluderea de la dreptul de deducere a impozitului pe cifra de afaceri (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, denumit în continuare „Decretul TVA”), în versiunea care era în vigoare în perioada 1 ianuarie 1969-31 octombrie 1979, prevedea:

„1. Deducerea avută în vedere la articolul 15 alineatul 1 din [Legea TVA] nu este autorizată în cazurile și în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul de a furniza:

[...]

b) cadouri de afaceri sau de a acorda alte gratificații persoanelor care, dacă ar fi fost obligate să achite taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare, nu ar fi putut să o deducă în întregime sau, cel puțin, să deducă o parte substanțială din aceasta;

c) personalului operatorului economic hrană și băutură, locuințe, remunerație în natură, posibilitatea de a lua parte la activități sportive și de divertisment sau un mijloc de transport individual sau în scopul altor activități private ale acestui personal.

2. «Cadouri de afaceri» sau «alte gratificații» înseamnă toate prestațiile furnizate de operatorul economic în cadrul relațiilor sale de afaceri sau liberalități față de ceilalți, fără plata unei contravaloari sau în schimbul unei contravaloari inferioare costului de achiziție sau de producție ori, în cazul serviciilor, prețului de cost al acestora fără taxa pe valoarea adăugată.”

12 Articolul 2 din decretul menționat prevedea:

„Dacă operatorul economic a facturat o remunerație pentru o prestație precum cele prevăzute la articolul 1 litera b) sau c), iar în acest temei este datorat un quantum de taxă pe valoarea adăugată, deducerea este autorizată până la concurența cuantumului taxei datorate în temeiul acestei prestații.”

13 Articolul 3 din același decret prevedea:

„Dacă totalul costurilor de achiziție sau de producție ori prețul de cost, fără taxa pe valoarea adăugată, al tuturor prestațiilor, astfel cum sunt prevăzute la articolul 1 litera b) sau c), furnizate de operatorul economic în cursul unui exercițiu contabil unei aceleiași persoane nu depășește 250 de florini [olandezi], prestațiile în discuție nu intră în domeniul de aplicare al prezentului

decret.”

14 Cu începere de la 1 ianuarie 1980, Decretul TVA a fost modificat pentru a institui un regim special pentru furnizarea de hrană și de băutură, celelalte dispoziții ale decretului menționat nefiind modificate.

15 Astfel, începând cu 1 ianuarie 1980, furnizarea de hrană și de băutură a fost exclusă de la articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA. A fost introdus un nou articol 3, care prevedea neaplicarea deducerii TVA-ului pe furnizarea de hrană și de băutură. Suma menționată la fostul articol 3 (devenit articolul 4) din acest decret a fost majorată de la 250 NLG la 500 NLG.

16 Articolele 3 și 4 din Decretul TVA aveau, prin urmare, următorul conținut:

„Articolul 3

1. Dacă bunurile și serviciile sunt utilizate de operatorul economic pentru a oferi personalului său hrană și băutură și acesta facturează pentru această prestație o sumă inferioară sumei definite la alineatul 2, deducerea este exclusă până la nivelul de 6 % din diferența dintre această sumă și suma facturată.

2. Suma prevăzută la alineatul 1 corespunde costului achiziției de hrană și de băutură, fără taxa pe valoarea adăugată, majorat cu 25 %. Dacă operatorul economic a produs chiar el hrana și băutura, în locul costului de achiziție a hranei și a băuturii trebuie luat în considerare costul de achiziție a materiilor prime utilizate.

Articolul 4

1. Dacă totalul costurilor de achiziție sau de producție ori prețul de cost, fără taxa pe valoarea adăugată, al tuturor prestațiilor, astfel cum sunt prevăzute la articolul 1 alineatul 1 litera b) sau c), furnizate de operatorul economic în cursul unui exercițiu contabil unei aceleiași persoane și procentul din diferența prevăzută la articolul 3 alineatul 1 privind persoana menționată nu depășesc 500 de florini [olandezi], prestațiile în discuție și acest procent din diferență nu sunt luate în considerare pentru aplicarea prezentului decret.

2. Pentru calculul sumei totale vizate la alineatul 1, diferența prevăzută la articolul 3 alineatul 1 nu este luată în considerare dacă, pentru furnizarea de hrană și de băutură personalului operatorului economic, deducerea a fost exclusă în temeiul articolului 3.”

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-538/08

17 În cursul perioadei 1 ianuarie 1997-31 decembrie 1999, X Holding a achiziționat 34 de autoturisme de la diferiți dealeri de automobile. Aceasta a pstrat automobilele pentru o perioadă limitată și le-a revândut ulterior.

18 X Holding a dedus integral TVA-ul care îi fusese facturat la achiziția acestor automobile. Aceasta a achitat prin intermediul unei declarații TVA-ul aferent livrării fiecărui automobil.

19 La 10 iulie 2001, s-a deschis o anchetă privind exactitudinea declarațiilor de TVA depuse de X Holding în timpul anilor în discuție. Într-un raport din 13 noiembrie 2002, administrația fiscală a concluzionat că majoritatea automobilelor achiziționate nu fuseseră afectate necesităților întreprinderii și că X Holding solicitase, prin urmare, în mod greșit acordarea unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În consecință, s-a adoptat o decizie de

impunere privind TVA?ul stabilit suplimentar în valoare de 887 852 NLG (402 889 de euro).

20 X Holding a introdus o reclama?ie împotriva acestei decizii. În cadrul reexamin?rii care a urmat, administra?ia fiscal? a considerat c? 4 dintre cele 34 de automobile fuseser? achizi?ionate ?i utilizate în cadrul întreprinderii exclusiv în scopuri profesionale. În aceste condi?ii, a fost admis? deducerea TVA?ului achitat în amonte la achizi?ia acestor 4 automobile. Prin urmare, cuantumul TVA?ului f?când obiectul unei decizii de impunere privind taxa stabilit? suplimentar a fost redus la 856 605 NLG (388 710 euro).

21 X Holding a formulat o ac?iune împotriva acestei din urm? decizii în fa?a Gerechtshof Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam). Aceast? instan??, statuând c? cele 30 de automobile care au f?cut obiectul unei decizii de impunere privind TVA?ul stabilit suplimentar erau utilizate atât în interes profesional, cât ?i în interes privat, a respins aceast? ac?iune.

22 Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos), sesizat cu o ac?iune în ultim? instan??, împotriva deciziei Gerechtshof Amsterdam, a ar?tat c? articolul 11 alineatul (4) din A doua directiv? permitea statelor membre s? exclud? din regimul de deduceri anumite bunuri ?i servicii, ?i anume cele care sunt susceptibile s? fie utilizate exclusiv sau par?ial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului s?u. Aceast? dispozi?ie ar fi autorizat, a?adar, statele membre s? exclud? din regimul men?ionat anumite categorii de automobile, dar nu le?ar fi permis s? exclud? toate bunurile în m?sura în care acestea sunt utilizate în folosul propriu al persoanei impozabile. Astfel, aceast? posibilitate nu ar fi vizat decât excluderile privind categoriile de cheltuieli definite prin raportare la natura bunului sau a serviciului, iar nu prin raportare la afectarea dat? sau la modalit???ile acestei afect?ri.

23 Hoge Raad der Nederlanden a observat c? limitarea deducerii înscrise la articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA prive?te ?i bunuri ?i servicii utilizate „în alte scopuri private de personalul [operatorului economic]” ?i la plata în natur? a remunera?iei. Aceast? limitare nu ar fi suficient de precis? în ansamblu ?i ar fi prea larg?, în m?sura în care prive?te toate bunurile utilizate într?un folos propriu. Cu toate acestea, dispozi?ia men?ionat? ar defini mai specific anumite categorii de bunuri ?i de servicii, în special bunurile ?i serviciile utilizate pentru a oferi un mijloc de transport individual personalului operatorului economic.

24 În acest context, Hoge Raad der Nederlanden a suspendat judecarea cauzei ?i a adresat Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 11 alineatul (4) din A doua directiv? ?i articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? trebuie interpretate în sensul c? un stat membru care a inten?ionat s? fac? uz de posibilitatea prev?zut? de aceste dispozi?ii de a nu aplica (sau de a continua s? nu aplice) dreptul de deducere categoriilor de cheltuieli care sunt descrise prin faptul c? «ofer? un mijloc de transport individual» a respectat condi?ia de a desemna o categorie de bunuri ?i de servicii definite în mod suficient?

2) Dacă r?spunsul la prima întrebare este afirmativ, articolul 6 alineatul (2) ?i articolul 17 alineatele (2) ?i (6) din A ?asea directiv? permit ca o dispozi?ie legal? na?ional? precum cea în cauz?, adoptat? înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, s? prevad? c? o persoan? impozabil? nu poate deduce integral TVA?ul pl?tit în momentul achizi?ion?rii anumitor bunuri ?i servicii care sunt utilizate par?ial în scopuri profesionale ?i par?ial în scopuri private de c?tre personal, ci îl poate deduce numai pân? la concuren?a TVA?ului aferent utiliz?rii în scopuri profesionale?”

Cauza C?33/09

25 În luna mai 2005, Oracle a furnizat, contra plat?, hran? ?i b?utur? personalului s?u. Pe de

alt? parte, Oracle a achizi?ionat ?i serviciile unui disc?jockey pentru o s?rb?toare a personalului ?i a efectuat o misiune de c?utare de locuin?? în favoarea unuia dintre salaria?ii s?i. Societatea men?ionat? a oferit de asemenea, drept cadou de afaceri, un abonament la golf unor ter?i fa?? de întreprindere. În plus, aceasta a pus la dispozi?ia anumitor salaria?i, în parte în schimbul unei retribu?ii, automobile care îi apar?ineau pe deplin sau care f?ceau obiectul unui leasing al c?rui titular era aceast? societate.

26 În declara?ia de TVA pentru luna mai 2005, Oracle a identificat un quantum de TVA de 62 127 de euro ca fiind nedeductibil, de?i suma total? de TVA pl?tit? pentru aceea?i lun? era de 9 768 326 de euro.

27 Quantumul men?ionat de 62 127 de euro privea urm?toarele conturi contabile:

- leasing de automobile
- f?r? contribu?ia salariatului 8 480 de euro
- cu contribu?ia salariatului 41 520 de euro
- automobile proprii 306 euro
- telefoane mobile 6 358 de euro
- mese la restaurant 3 977 de euro
- divertisment 850 de euro
- cazare 380 de euro
- cadouri de afaceri 256 de euro.

28 Oracle a introdus ulterior o reclama?ie, sus?inând c? în realitate avea dreptul s? deduc? TVA?ul aferent acestor cheltuieli.

29 Inspecteur a respins aceast? reclama?ie ca fiind neîntemeiat?.

30 Oracle a formulat o ac?iune împotriva acestei decizii în fa?a Rechtbank te Haarlem (Tribunalul din Haarlem).

31 Acesta din urm? a considerat c? Inspecteur a refuzat în mod gre?it s? autorizeze deducerea TVA?ului achitat în amonte în ceea ce prive?te cheltuielile de telefonie mobil?, cheltuielile de intermediere imobiliar? ?i pl??ile abonamentelor de golf, având în vedere c? acestea constituiau o categorie insuficient determinat? pentru a fi de natur? s? limiteze dreptul de deducere. În schimb, aceast? instan?? a estimat c? celelalte categorii de cheltuieli nedeductibile erau suficient determinate ?i c?, în consecin??, Inspecteur refuzase în mod întemeiat s? autorizeze deducerea TVA?ului achitat în amonte pentru aceste cheltuieli.

32 Atât Oracle, cât ?i Inspecteur au formulat apel împotriva deciziei în fa?a Gerechtshof Amsterdam.

33 În fa?a acestei instan?e, Oracle a sus?inut în special c? dispozi?iile aplicabile din reglementarea na?ional? în litigiu, care exclud sau restrâng dreptul de deducere a TVA?ului aferent furniz?rii bunurilor ?i serviciilor în cauz? în ac?iunea principal?, nu sunt conforme cu articolul 11 alineatul (4) din A doua directiv? ?i nici cu articolul 6 alineatul (2) din A ?asea directiv?. În ceea ce îl prive?te, Inspecteur a sus?inut c? refuzul autoriz?rii deducerii TVA?ului se

întemeiaz? pe o dispozi?ie adoptat? în ??rile de Jos înainte de intrarea în vigoare a celei de A ?asea directive, potrivit posibilit??ii acordate statelor membre de articolul 17 alineatul (6) din această directiv? ?i care este înc? în aplicare.

34 În aceste condi?ii, Gerechtshof te Amsterdam a suspendat judecarea cauzei ?i a adresat Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 11 alineatul (4) din A doua directiv? ?i articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? trebuie interpretate în sensul c? un stat membru care a inten?ionat s? recurg? la posibilitatea prev?zut? de aceste dispozi?ii de a nu aplica (sau de a continua s? nu aplice) dreptul de deducere în privin?a categoriilor de cheltuieli care sunt descrise drept cheltuieli pentru:

- «furnizarea de hran? ?i de b?utur? personalului operatorului economic»;
- «cadouri de afaceri sau alte cadouri oferite persoanelor care nu ar putea beneficia de deducerea integral? sau a unei p?r?i substan?iale a taxei care le este aplicat? sau care le?ar fi aplicat?»;
- «furnizarea de locuin?e personalului operatorului economic»;
- «oferirea de activit??i de divertisment personalului operatorului economic»,

a îndeplinit condi?ia de a desemna o categorie de bunuri ?i servicii suficient definite?

2) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare în privin?a uneia dintre categoriile de cheltuieli men?ionate, articolul 6 alineatul (2) ?i articolul 17 alineatele (2) ?i (6) din A ?asea directiv? permit unei dispozi?ii na?ionale precum cea în discu?ie, care a fost adoptat? înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, s? prevad? c? o persoan? imposibil? nu poate deduce integral taxa pl?tit? la achizi?ionarea anumitor bunuri ?i servicii întrucât a fost facturat? contravaloarea acestora, inclusiv taxa, ci o poate deduce numai pân? la concuren?a taxei datorate în temeiul acelei presta?ii?

3) În cazul în care, în privin?a «furniz?rii de hran? ?i de b?utur? personalului operatorului economic», este îndeplinit? condi?ia desemn?rii unei categorii de bunuri ?i servicii suficient definite, articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? se opune unei modific?ri a regimului în vigoare privind nedeductibilitatea TVA?ului atunci când, prin această modificare, se poate prezuma c? neaplicarea dreptului de deducere este în principiu restrâns?, fiind îns? posibil ca, într?un caz individual ?i într?un anumit exerci?iu fiscal, domeniul de aplicare al limit?rii dreptului de deducere s? fie extins, în special având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat?”

35 Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 17 iunie 2009, cauzele C?538/08 ?i C?33/09 au fost conexate pentru buna desf??urare a procedurii orale ?i în vederea pronun??rii hot?rârii.

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare adresat? în cele dou? cauze

36 Prin intermediul acestor întreb?ri, instan?ele de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 11 alineatul (4) din A doua directiv? ?i articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? autorizeaz? un stat membru s? exclud? de la dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte un anumit num?r de bunuri ?i servicii enumerate într?o reglementare na?ional?, aceasta din urm? fiind aplicabil? la intrarea în vigoare a celei de A ?asea directive.

37 Pentru a r?spunde la aceste întreb?ri, este necesar s? se aminteasc? cu titlu introductiv c?

dreptul de deducere, prevăzut la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă, constituie, ca parte integrantă din mecanismul TVA-ului, un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa* și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 8 ianuarie 2002, *Metropol* și *Stadler*, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 33).

38 Cu toate acestea, principiul dreptului de deducere face obiectul dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă și în special la al doilea paragraf al alineatului (6). Într-adevăr, statele membre sunt autorizate să mențină, la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive, legislația existentă în materie de nedeductibilitate, până la momentul adoptării de către Consiliu a dispozițiilor prevăzute la acest articol (a se vedea Hotărârea din 14 iunie 2001, *Comisia/Franța*, C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 19, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2008, *Danfoss* și *AstraZeneca*, C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 28).

39 Cu toate acestea, întrucât niciuna dintre propunerile prezentate de Comisie Consiliului în temeiul articolului 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă nu a fost adoptat de acesta din urmă, statele membre pot menține legislația lor existentă în materie de nedeductibilitate a TVA-ului până la momentul la care legiuitorul Uniunii stabilește un regim comun al cazurilor de nedeductibilitate și realizează astfel armonizarea progresivă a legislațiilor naționale în materie de TVA. În consecință, în prezent, dreptul Uniunii nu cuprinde nicio dispoziție care enumereze cheltuielile pentru care nu se acordă dreptul de deducere a TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 23, precum și Hotărârea *Danfoss* și *AstraZeneca*, citată anterior, punctul 29).

40 Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat în sensul că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă pleacă de la prezumția că excluderile pe care statele membre pot să le mențină potrivit acestei dispoziții erau legale în temeiul celei de A doua directive, care a precedat A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 5 octombrie 1999, *Royscot* și alții, C-305/97, Rec., p. I-6671, punctul 21).

41 În această privință, articolul 11 din A doua directivă, deși instituia dreptul de deducere la alineatul (1), prevedea la alineatul (4) că statele membre puteau să excludă de la regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său.

42 Prin urmare, această din urmă dispoziție nu a acordat statelor membre o putere discreționară absolută de a exclude toate bunurile și serviciile sau cvasitotalitatea acestora de la dreptul de deducere și să lipsească astfel de conținut regimul instituit de articolul 11 alineatul (1) din A doua directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea *Royscot* și alții, citată anterior, punctul 24).

43 În plus și având în vedere interpretarea strictă a cărei obiect trebuie să îl facă în calitate de dispoziție derogatorie, articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă nu poate fi considerat ca autorizând un stat membru să mențină o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului care poate fi aplicat în general oricărei cheltuieli legate de achiziționarea de bunuri, indiferent de natura sau de obiectul său (a se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Rep., p. I-3459, punctul 28).

44 Din cele de mai sus rezultă că posibilitatea acordată statelor membre de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă presupune că acestea din urmă precizează în mod suficient natura sau obiectul bunurilor și serviciilor pentru care dreptul de deducere este exclus, în scopul de a garanta că această posibilitate nu este folosită pentru a adopta excluderi

generale de la acest regim (a se vedea în acest sens Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, punctul 29).

45 Aadar, trebuie să se examineze dacă unele categorii de cheltuieli excluse de la dreptul de deducere, precum cele avute în vedere de dispozițiile naționale în litigiu în acțiunile principale, sunt definite în mod suficient de precis.

46 În primul rând, dacă ne referim la cheltuieli precum cele vizate de prima întrebare din cauza C-538/08, și anume cheltuielile aferente uneia dintre operațiunile avute în vedere de articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA, în speță bunurile sau serviciile utilizate de operatorul economic în scopul de a furniza personalului său „un mijloc de transport individual”, trebuie să se observe că această categorie specială de operațiuni privește bunuri și servicii utilizate pentru a oferi un mijloc de transport individual, precum și punerea la dispoziție a unui vehicul pentru deplasările membrilor personalului persoanei impozabile de la domiciliu la locul de muncă.

47 Caracteristicile specifice ale unor astfel de operațiuni trebuie considerate ca reprezentând o desemnare suficient de precisă a naturii sau a obiectului bunurilor și serviciilor pe care le privesc având în vedere cerințele impuse de jurisprudența referitoare la regimul derogatoriu stabilit de articolul 17 alineatul (6) din Așasea directivă.

48 În al doilea rând, trebuie să se aprecieze dacă cheltuieli precum cele care fac obiectul primei întrebări din cauza C-33/09 pot fi de asemenea considerate ca fiind conforme cerințelor menționate.

49 În speță, este vorba despre furnizarea de „hrană” și de „băuturi” personalului operatorului economic, de punerea la dispoziție de „locuințe” în favoarea membrilor acestui personal, de acordarea, în anumite condiții, de „cadouri de afaceri” sau „de alte gratificații”, precum și de posibilitatea, pentru personalul menționat, de a lua parte la „activități sportive și de divertisment”.

50 În ceea ce privește anumite categorii de cheltuieli precum cele privind furnizarea de hrană și de băuturi, precum și de locuințe, acestea trebuie considerate ca fiind suficient precizate din punctul de vedere al cerințelor impuse de jurisprudența avută în vedere mai sus.

51 Astfel, după cum precizează Gerechtshof Amsterdam, categoria „hrană și băuturi” privește bunurile alimentare, precum și produsele și serviciile utilizate pentru producerea și prepararea acestora. Cealaltă categorie de cheltuieli, și anume cea privind punerea la dispoziție de locuințe, cuprinde, după cum arată instanța menționată, punerea la dispoziție de locuințe în favoarea membrilor personalului operatorului economic, precum și cheltuielile generate de recursul la serviciile agențiilor imobiliare în vederea unei astfel de puneri la dispoziție.

52 În ceea ce privește, categoriile referitoare la „posibilitatea de a lua parte la activități sportive și de divertisment”, precum și cele privind „cadouri de afaceri” sau „alte gratificații”, acestea trebuie de asemenea considerate ca fiind suficient precizate din punctul de vedere al cerințelor impuse de jurisprudența avută în vedere mai sus.

53 Astfel, categoria „cadouri de afaceri” este precizată de articolul 1 alineatul (2) din Decretul TVA, conform căruia prin „cadouri de afaceri” sau „alte gratificații” trebuie să se înțeleagă prestațiile furnizate de întreprinzător „în cadrul relațiilor sale de afaceri sau ca fiind liberalități față de ceilalți”.

54 De asemenea, categoria „oferirea de activități de divertisment personalului operatorului economic” este limitată la anumite bunuri și servicii. Astfel, acestea pot fi identificate înănd seama de practicile uzuale ale întreprinderilor în privința acțiunilor de motivare a personalului.

55 De altfel, această interpretare este susținută de articolul 17 alineatul (6) primul paragraf a doua teză din A se a doua directivă, potrivit căruia, în cadrul unei acțiuni legislative a Consiliului în materie, în niciun caz nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

56 În consecință, ansamblul categoriilor de cheltuieli examinate mai sus trebuie considerate ca fiind conforme cu regimul derogatoriu stabilit de articolul 17 alineatul (6) din A se a doua directivă.

57 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată în ambele cauze că articolul 11 alineatul (4) din A se a doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A se a doua directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru care exclude deducerea TVA-ului aferent categoriilor de cheltuieli privind, pe de o parte, furnizarea unui „mijloc de transport individual”, de „hrană”, de „băuturi”, de „locuințe”, precum și „oferirea de activități de divertisment” membrilor personalului persoanei impozabile și, pe de altă parte, acordarea de „cadouri de afaceri” sau de „alte gratificații”.

Cu privire la a doua întrebare adresată în cele două cauze

58 Întrucât prima întrebare adresată în cele două cauze a primit un răspuns afirmativ, trebuie să se examineze, în mod identic în cele două cauze, dacă articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A se a doua directivă se opun unei reglementări naționale adoptate înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, care prevede că o persoană impozabilă nu poate deduce integral TVA-ul plătit în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii aferente categoriilor în discuție în acțiunile principale care sunt utilizate parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale de către personal, ci îl poate deduce numai până la concurența TVA-ului aferent utilizării în scopuri profesionale.

59 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se observe că, chiar dacă, înănd seama de întinderea posibilității acordate statelor membre de articolul 17 alineatul (6) din A se a doua directivă, acestea sunt îndreptățite să mențină, în totalitate, excluderi de la dreptul de deducere privind categorii de cheltuieli precizate în mod suficient, statelor membre le este de asemenea permis să prevadă o limitare a domeniului de aplicare al unei excluderi de la dreptul de deducere în privința unor astfel de categorii de cheltuieli.

60 Astfel, această reglementare este conformă obiectivului urmărit de A se a doua directivă, care se reflectă în special în articolul 17 alineatul (2).

61 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată în cele două cauze că articolul 17 alineatul (6) din A se a doua directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale, adoptate înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, care prevede că o persoană impozabilă nu poate deduce integral TVA-ul plătit în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii care sunt utilizate parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale, ci îl poate deduce numai până la concurența TVA-ului aferent utilizării în scopuri profesionale.

Cu privire la a treia întrebare adresată în cauza C-33/09

62 Întrucât prima întrebare adresată în cauza C-33/09 a primit un răspuns afirmativ în ceea ce

privește categoria de bunuri și de servicii referitoare la „furnizarea de hrană și de băuturi”, trebuie să se examineze a treia întrebare preliminară adresată în această cauză.

63 Prin intermediul acestei ultime întrebări, Gerechtshof Amsterdam urmărește să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă se opune ca un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menționate, să modifice o excludere de la dreptul de deducere, modificare destinată, în principiu, restrângerii domeniului de aplicare al acesteia, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și pentru un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al acestei excluderi să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.

64 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se arate în prealabil că ea nu privește decât situația specială a excluderii parțiale de la dreptul de deducere a categoriei de cheltuieli referitoare la „furnizarea de hrană și de băuturi [personalului operatorului economic]”, vizată la articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA.

65 În această privință trebuie amintit că Decretul TVA a fost modificat în ceea ce privește această categorie de cheltuieli după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive.

66 După cum a arătat Gerechtshof Amsterdam, această modificare legislativă a avut drept consecință restrângerea domeniului de aplicare al dreptului de deducere pentru categoria de cheltuieli avute în vedere.

67 În ceea ce privește conformitatea unei astfel de modificări legislative cu articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, Curtea a statuat că, în măsura în care, ulterior intrării în vigoare a acestei directive, un stat membru modifică domeniul de aplicare al regimurilor de nedeductibilitate existente, prin reducerea acestuia, și apropie prin aceasta reglementarea sa de obiectivul acestei directive, trebuie să se considere că această reglementare este acoperită de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din directiva menționată și nu încalcă articolul 17 alineatul (2) din aceasta (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Franța, punctul 22, Metropol și Stadler, punctul 45, precum și Danfoss și AstraZeneca, punctul 32).

68 În ceea ce privește posibilitatea, menționată de Gerechtshof Amsterdam, dar care nu este, în mod cert, relevantă în cauza din acțiunea principală, ca, într-o situație excepțională, regimul modificat al unei excluderi parțiale de la dreptul de deducere, de tip forfetar, instaurat după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive să poată conduce la un rezultat mai defavorabil decât cel existent sub regimul anterior din cauza modalităților speciale de aplicare a noului regim, trebuie să se considere că această împrejurare nu reprezintă o repunere în discuție a principiului interpretării prevăzute în jurisprudența menționată mai sus.

69 Astfel, după cum a precizat Gerechtshof Amsterdam, o astfel de situație ar putea să apară numai în cazul în care persoana impozabilă ar oferi hrană și băuturi membrilor propriului personal, fără a contribui la prepararea lor și fără a permite consumarea acestora, în condițiile în care un anumit prag valoric pe membru al personalului ar fi depășit în cursul aceluiași exercițiu contabil.

70 Or, după cum a arătat avocatul general la punctul 86 din concluzii, simpla posibilitate ca un astfel de efect defavorabil să se concretizeze nu poate să determine considerarea unei astfel de modificări legislative, intervenite ulterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive, ca fiind contrară articolului 17 alineatul (6) din aceasta, din moment ce această modificare este, în general, mai favorabilă persoanelor impozabile decât regimul în vigoare anterior acestei date. În aceste condiții, existența, chiar confirmată, a unei astfel de situații izolate sau excepționale nu aduce atingere principiului potrivit căruia modificarea reglementării naționale adoptate după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive a restrâns domeniul de aplicare al excluderilor de

la dreptul de deducere existente anterior.

71 În consecință, articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menționate, să modifice o excludere de la dreptul de deducere, modificare destinată, în principiu, restrângerii domeniului de aplicare al acesteia, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și pentru un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al acestei excluderi să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

72 Întrucât, în privința părților din acțiunile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanțele de trimitere, este de competența acestora să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru care exclude deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente categoriilor de cheltuieli privind, pe de o parte, furnizarea unui „mijloc de transport individual”, de „hrană”, de „băuturi”, de „locuințe”, precum și „oferirea de activități de divertisment” membrilor personalului persoanei impozabile și, pe de altă parte, acordarea de „cadouri de afaceri” sau de „alte gratificații”.**

2) **Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale, adoptate înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, care prevede că o persoană impozabilă nu poate deduce integral taxa pe valoarea adăugată plătită în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii care sunt utilizate parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale, ci îl poate deduce numai până la concurența taxei pe valoarea adăugată aferente utilizării în scopuri profesionale.**

3) **Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menționate, să modifice o excludere de la dreptul de deducere, modificare destinată, în principiu, restrângerii domeniului de aplicare al acesteia, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și pentru un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al acestei excluderi să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.**

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.