

Affaire C-527/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

16 août 2023

Juridiction de renvoi :

Tribunalul Prahova (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

30 décembre 2022

Partie requérante :

Weatherford Atlas Gip SA

Parties défenderesses :

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[OMISSIS] TRIBUNALUL PRAHOVA (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie)

DEUXIÈME CHAMBRE CIVILE, DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL

[OMISSIS] **ORDONNANCE**

Audience publique du 30 décembre 2022

[OMISSIS] À l'ordre du jour figure le recours contentieux administratif et fiscal visant à « l'annulation d'un acte administratif – décision n° 93 du 22 avril 2020 », formé par la partie requérante, [la société] Weatherford Atlas Gip SA [ci-après la « requérante »], établie à Ploiești, contre les parties défenderesses, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor [agence nationale de l'administration fiscale (ci-après l'« ANAF ») – direction générale du traitement des réclamations (ci-après la

« DGSC »), Roumanie], établie à Bucarest, [OMISSIS] et ANAF – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili [direction générale pour l'administration des grands contribuables, Roumanie (ci-après la « DGAMC »), établie à Bucarest [OMISSIS].

[OMISSIS : procédure] LA JURIDICTION DE CÉANS,

statuant sur la présente demande, constate :

Par **requête** déposée devant la deuxième chambre civile, du contentieux administratif et fiscal du Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova), la requérante, opposée à l'ANAF – DGAMC, en tant qu'organe ayant émis l'avis d'imposition, et à l'ANAF – DGSC, en tant qu'organe ayant adopté la décision sur réclamation, en vertu de l'article 8, paragraphe 1, lu en combinaison avec l'article 11, sous a), de la Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (loi n° 554/2004 sur le contentieux administratif), les articles 194 et suivants du Codul de procedură civilă (code de procédure civile roumain) et l'article 281, paragraphe 2 de la Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (loi n° 207/2015 portant code de procédure fiscale), a saisi la juridiction de céans d'un recours, concluant à ce qu'il plaise à cette dernière :

1) annuler partiellement la décision n° 93 du 22 avril 2020 statuant sur la réclamation introduite par la requérante, enregistrée auprès de l'ANAF – DGSC sous le n° A_SLP 363/19.02.2020, adoptée par la DGSC, communiquée à la requérante le 27 avril 2020, ayant rejeté la réclamation pour le montant de 1 774 410 lei roumains (RON) au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») ;

2) annuler l'avis d'imposition relatif aux obligations fiscales principales afférentes aux différences de bases d'imposition établies dans le cadre du contrôle fiscal de la personne morale n° F-MC n° 408 du 4 décembre 2019 (ci-après l'« avis d'imposition », produit en annexe 3), émis par la DGAMC, et constater l'illégalité du rapport de contrôle fiscal n° F-MC 289 du 4 décembre 2019 ayant fondé l'avis d'imposition (ci-après la « rapport de contrôle fiscal », produit en annexe 4), émis par la DGAMC, en ce qui concerne la TVA mise à la charge de la requérante, pour un montant total de 1 774 410 RON ;

3) ordonner la restitution à la requérante du montant total de 1 774 419 RON au titre de la TVA payée par celle-ci, ainsi qu'il ressort de l'ordre de paiement produit en annexe 5 à la présente [ordonnance] ;

4) en vertu de l'article 453 du code de procédure civile, condamner les défenderesses aux dépens.

Lors de l'audience du 4 octobre 2022, la requérante a déposé au dossier une demande visant à ce que la juridiction de céans :

1) **pose à la Cour de justice de l'Union européenne** les questions préjudicielles exposées ci-dessous, portant sur l'interprétation d'un acte émanant d'une institution de l'Union ;

2) sursoie à statuer dans la présente affaire, conformément à l'article 2 de la loi n° 340/2009 et à l'article 412, paragraphe 1, point 7, du code de procédure civile, jusqu'à ce que la Cour statue sur les questions préjudicielles.

À l'appui de sa demande, la requérante a fait valoir ce qui suit :

I. Les questions préjudicielles

Eu égard à ce qui précède, demande à la juridiction de céans de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes, portant sur l'interprétation du droit de l'Union applicable en l'espèce, pertinentes aux fins du juste règlement de l'affaire :

[OMISSIS : questions préjudicielles figurant dans le dispositif]

II. Bref exposé des faits

1 [OMISSIS]

2 [OMISSIS]

3 [OMISSIS]

4 [OMISSIS]

5 [OMISSIS]

6 [OMISSIS]

7 [OMISSIS]

8 [OMISSIS]

9 [OMISSIS]

10 [OMISSIS : dans l'original, les faits retenus par la juridiction de renvoi sont exposés au point 2, page 11]

III. Les règles de droit national et de l'Union pertinentes dans l'affaire au principal

11 Étant donné que, conformément au paragraphe 15, deuxième tiret, des [recommandations de la Cour de justice de l'Union européenne à l'attention des juridictions nationales, relatives à l'introduction de procédures préjudicielles (JO 2019, C 380, p. 1)], le renvoi préjudiciel repose sur les règles de droit national et de l'Union pertinentes dans l'affaire au principal, nous exposons en annexe 1 à

la présente [ordonnance] les règles de droit national et de l'Union applicables aux questions préjudicielles.

IV. Les questions préjudicielles proposées par la requérante

12 [La requérante] estime utile, dans la mesure où la juridiction [de renvoi] considère qu'il est nécessaire de clarifier le droit de l'Union applicable avant de statuer sur le fond de l'affaire, de saisir la Cour à titre préjudiciel, compte tenu des arguments exposés ci-dessous.

a. Sur la première question préjudicielle proposée

13 Par la première question préjudicielle proposée, la requérante souhaite que la Cour précise si l'article 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), examiné au regard du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée au titre des services administratifs acquis, lorsqu'il est établi que tous les coûts enregistrés afférents aux services acquis ont été inclus dans les frais généraux de l'assujetti, alors que celui-ci effectue uniquement des opérations taxées, que la prestation des services est expressément confirmée par l'autorité fiscale et que le traitement fiscal appliqué est celui de l'autoliquidation (ce qui exclut l'atteinte portée au budget de l'État).

14 En premier lieu, [la requérante] a fait valoir que sa demande d'interprétation du droit de l'Union formulée au moyen de la première question préjudicielle reposait sur le refus, par les autorités fiscales, du droit à déduction de la TVA sur les services acquis par la requérante auprès du [groupe Weatherford], au motif que la requérante n'a pas démontré que ces services avaient été fournis pour les besoins des opérations taxées, ce qui, au regard du droit de l'Union, soulève la question de la clarification préalable de ces aspects et notamment de la notion d'utilisation pour les besoins des opérations taxées, y compris au regard de la jurisprudence existante de la Cour, afin de décider si celle-ci est aujourd'hui suffisamment claire.

15 Il est particulièrement utile de relever que l'autorité fiscale n'a pas nié que les services avaient été réellement et effectivement fournis, mais a, au contraire, expressément indiqué que « les autorités de contrôle fiscal n'ont pas constaté que les services n'avaient pas été fournis, mais que la [requérante] n'avait pas démontré un lien entre les prestations de services enregistrées et ses opérations taxées » (objections à l'expertise, p. 9).

16 [Selon la requérante,] en l'espèce, l'autorité fiscale a fait valoir que, bien que les entités du groupe Weatherford aient fourni des services administratifs, il n'a pas été démontré que ceux-ci étaient « liés à l'activité de l'assujetti contrôlé » ou qu'ils étaient fournis « au profit de la société roumaine » (rapport de contrôle fiscal, p. 5).

- 17 Or, compte tenu du fait que les services acquis par la requérante sont des services administratifs (juridiques, financiers, informatiques, etc.) et du fait que, ainsi qu'il ressort du rapport d'expertise établi dans la présente affaire, les employés de la société roumaine ont eu divers échanges avec le prestataire de services au sujet des activités effectuées ou des services fournis, ou ont assisté à divers cours de formation organisés par les prestataires de services, les critiques des autorités fiscales portent, en réalité, sur la nécessité de l'acquisition de ces services (la manière dont ils ont profité à la société contrôlée et été utilisés pour les besoins de ses activités taxées).
- 18 Dans ces conditions, [la requérante estime qu'] il est nécessaire que la Cour, en interprétant l'article 168 de la directive 2006/112 et au regard des principes de neutralité, de proportionnalité et d'effectivité, précise si les autorités fiscales d'un État membre peuvent refuser de reconnaître le droit à déduction de la TVA acquittée au titre des services intragroupe, lorsque l'autorité fiscale ne nie pas que ces services ont été effectivement fournis et n'invoque aucune fraude fiscale (étant donné que, en l'espèce, la TVA a été appliquée au moyen du mécanisme d'autoliquidation et que le preneur des services dispose de pièces justificatives démontrant la prestation effective des services), mais refuse de reconnaître le droit à déduction au motif de l'absence de preuve de la nécessité de l'acquisition de ces services et de la manière dont ils ont été utilisés dans le cadre de l'activité de l'assujetti.
- 19 À cet égard, [la requérante] rappelle que la Cour a identifié, dans sa jurisprudence, deux règles qu'il convient d'examiner afin de conclure au respect de la condition d'acquisition de services par un assujetti pour les besoins de ses opérations taxées :
- (i) une première règle, selon laquelle l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti, et un tel lien existe lorsque les coûts d'acquisition font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (par exemple, arrêt du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, points 24 et 30). Selon une jurisprudence constante, « l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit », et le « droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction » ;
- (ii) la seconde règle, selon laquelle un droit à déduction est cependant admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière réalisée en amont et une ou plusieurs opérations effectuées

en aval, ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de l'assujetti. À cet égard, il a été jugé qu'« un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière réalisée en amont et une ou plusieurs opérations effectuées en aval, ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de celui-ci et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti » (voir, notamment, arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, points 23 et 31, du 22 février 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, point 35, du 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, point 36, et du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, point 24).

- 20 Ainsi, il résulte de ce qui précède que, s'il n'est pas possible d'établir un lien direct et immédiat entre l'opération en amont et une opération particulière en aval (en incluant les éléments de coût dans le prix des biens livrés ou des services fournis en aval), il est nécessaire de rechercher si le coût des services en cause fait partie des frais généraux de l'assujetti. Si un tel lien peut être établi entre les coûts et « l'activité économique globale » [4] de l'assujetti, ces coûts constituent des « frais généraux » [5] et, dans ces conditions, le droit à déduction doit être admis.
- 21 Par ailleurs, ce critère du lien de causalité [6] a été examiné dans la jurisprudence de la Cour, celle-ci ayant jugé que les frais engagés doivent être considérés comme des frais généraux même lorsque l'assujetti n'a pas été impliqué dans l'activité économique spécifique ou, inversement, lorsque cette activité économique spécifique aurait été exercée même si l'assujetti n'avait pas engagé ces frais.

[1] Arrêt du 8 juin 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, points 24 et 30) (annexe 2).

[2] Arrêt du 29 octobre 2009, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, point 57) (annexe 2)

[3] Arrêt du 29 octobre 2009, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, point 58) (annexe 2)

[4] Arrêt du 26 mai 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, point 36)

[5] Arrêt du 29 octobre 2009, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, point 65)

[6] Arrêt du 8 février 2007, *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87, point 33)

- 22 De tels frais sont constitués par les coûts d'acquisition de services administratifs de nature financière, comptable, juridique, etc., qui sont nécessaires à l'exercice global de l'activité économique, mais qui ne sont toutefois pas directement attribuables à une transaction particulière en aval (c'est-à-dire qu'ils ne sont pas

directement et immédiatement liés à la fourniture d'un bien unique/particulier ou à la prestation d'un service particulier), alors qu'ils sont nécessaires pour que l'activité économique, considérée globalement, [OMISSIS] puisse être exercée.

- 23 Par conséquent, en application de la jurisprudence de la Cour, le lien direct et immédiat et, implicitement, le droit à déduction de la TVA sont également admis lorsque l'assujetti prouve que ces dépenses relèvent de la catégorie de ses frais généraux, lesquels sont présumés être inclus dans le calcul du prix de vente des biens ou services relevant de ses opérations taxées.
- 24 En second lieu, nonobstant la jurisprudence susmentionnée, la requérante a relevé que la Cour a rendu les arrêts préjudiciels évoqués ci-dessus (par exemple, les arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, du 29 octobre 2009, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, du 26 mai 2005, *Kretztechnik* (C 465/03, EU:C:2005:320), du 6 avril 1995, *BLP Group*, C-4/94, EU:C:1995:107, du 27 septembre 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, et du 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166) dans des affaires concernant des opérations économiques en aval effectuées par chacune de ces entités qui étaient soit exonérées de la TVA, soit hors du champ d'application de la TVA (par exemple, en cas de cession d'actions, d'émission de titres de participation, d'acquisition d'actions etc.). Ainsi, la Cour s'est prononcée sur l'interprétation des dispositions du droit de l'Union concernant les conditions de déduction de la TVA en se référant spécifiquement à ces questions lorsqu'elle a statué sur le droit à déduction de la TVA.
- 25 En revanche, à la connaissance de la requérante, la Cour n'a pas encore interprété le droit de l'Union afin de clarifier l'existence d'un lien direct et immédiat entre une acquisition de services et les opérations taxées des assujettis exerçant exclusivement des activités taxées, lorsque le coût intégral des services est inclus soit dans le prix de vente des biens fabriqués, soit dans les frais généraux de l'assujetti.
- 26 Dans ces conditions, il est nécessaire que la Cour précise si, au regard de l'article 168 de la directive 2006/112, les services administratifs intragroupe fournis au profit de plusieurs membres de celui-ci relèvent de la catégorie des dépenses engagées par une société pour les besoins de ses opérations taxées, en particulier lorsque la réalité de la prestation est expressément confirmée par l'autorité fiscale, que la société concernée effectue exclusivement des opérations taxées et que le traitement fiscal appliqué a été celui de l'autoliquidation.

b. Sur la deuxième question préjudicielle proposée

- 27 Par la deuxième question préjudicielle proposée, la requérante souhaite que la Cour précise si, aux fins de l'interprétation des articles 2 et 168 de la directive 2006/112, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, des services de gestion et d'administration (à savoir des services

d'assistance et de conseil dans divers domaines, de conseils financiers et juridiques), fournis entre des sociétés d'un groupe au profit de plusieurs membres de celui-ci, peuvent être considérés par chaque membre individuellement comme étant utilisés pour les besoins des opérations taxées, c'est-à-dire acquis pour les besoins propres.

- 28 À cet égard, [la requérante] a fait valoir que sa demande d'interprétation du droit de l'Union formulée au moyen de la deuxième question préjudicielle reposait sur le refus, par les autorités fiscales, du droit à déduction de la TVA sur les services acquis par la requérante auprès du groupe Weatherford, au motif que la requérante n'a pas démontré que ces services avaient été fournis pour les besoins de ses opérations taxées, en partant de la prémisse que ces services ont été fournis par les prestataires de services à plusieurs sociétés du groupe Weatherford et que, de ce fait, il n'était pas possible d'établir le lien avec les activités taxées de la requérante, c'est-à-dire en quoi ces services ont profité à la société roumaine (à savoir pourquoi ils lui ont été nécessaires).
- 29 Or, comme l'a également montré l'expertise produite dans l'affaire (rapport d'expertise, p. 23 et suivantes), les services acquis par la requérante auprès du groupe Weatherford comprenaient, outre les services de conseil fournis directement à la requérante, l'élaboration de procédures telles que, par exemple, la procédure de facturation électronique des clients, la procédure de gestion des performances des employés, etc., qui ont été élaborées pour plusieurs sociétés du groupe Weatherford et utilisées par celles-ci, y compris par la société roumaine. Il est évident que les coûts d'élaboration et de mise en œuvre de ces procédures ont été partagés entre les sociétés bénéficiaires.
- 30 En ce qui concerne ces services, [selon la requérante,] les autorités fiscales ont fait valoir que le droit à déduction de la TVA ne pouvait pas être accordé, au motif qu'il n'a pas été démontré que ceux-ci étaient « liés à l'activité de l'assujetti contrôlé » ou qu'ils étaient fournis « au profit de la société roumaine » (rapport de contrôle fiscal, p. 5). Ainsi, selon ces autorités, bien qu'elles aient retenu que les services existent ou qu'ils ont été fournis, en réalité, ces services n'auraient pas dû être facturés à la requérante, étant donné qu'ils ont profité à d'autres entités du groupe Weatherford ou même à ce groupe en tant que tel, en constituant des coûts à la charge de l'actionnaire, de sorte qu'ils n'étaient pas nécessaires pour la requérante.
- 31 Dans ce contexte, il est nécessaire que la Cour précise si le droit à déduction de la TVA peut être refusé sur la base d'une appréciation subjective de l'autorité fiscale portant sur la nécessité et l'opportunité de l'acquisition des services en cause.
- 32 Ainsi, en ce qui concerne le fait de subordonner la reconnaissance du droit à déduction à la preuve de la nécessité de l'acquisition des biens ou des services, [la requérante] fait valoir que le texte de l'article 168 de la directive 2006/112 ne prévoit pas que, pour déduire la TVA sur des acquisitions en amont, la preuve de leur nécessité pour l'activité économique doit être apportée, mais pose simplement

la condition selon laquelle ces acquisitions doivent avoir pour but l'utilisation des biens et des services acquis pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

- 33 [Toujours selon la requérante,] à sa connaissance, la Cour n'a jamais jugé que la déductibilité de la TVA sur de telles acquisitions de services dépend de leur nécessité pour l'assujetti, que les autorités fiscales examinent et censurent lors de la vérification du droit à déduction de la TVA. Au contraire, toute la jurisprudence identifiée [par la requérante] porte exclusivement sur l'exigence d'utilisation des services pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti, ainsi qu'il ressort, par exemple, de l'arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163).
- 34 Enfin, [la requérante] a fait valoir que la notion de « coûts à la charge de l'actionnaire » est utilisée en matière de prix de transfert et vise à éviter l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (ce qui n'a pas été constaté en l'espèce, bien que les autorités fiscales aient également effectué un examen au regard de l'impôt sur les sociétés et donc, implicitement, des prix de transfert).
- 35 Or, en matière de TVA, la Cour a jugé que « conformément à la règle générale énoncée à l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service, effectuées à titre onéreux, est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet par l'assujetti. Cette contrepartie constitue la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs » (voir, notamment, arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, point 13, et du 26 avril 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248, point 43).
- 36 Il résulte de l'article 168 de la directive 2006/112 que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien, utilise le bien pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien.
- 37 À l'inverse, lorsque le bien n'est pas utilisé pour les besoins des activités économiques de l'assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la même directive, mais que ce dernier l'utilise pour sa consommation privée, aucun droit à déduction ne peut prendre naissance (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, point 9, et du 21 avril 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, point 43). [OMISSIS]
- 38 Ainsi, [la requérante] estime que la Cour doit préciser, d'une part, si, outre la condition de l'utilisation des services pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti, l'article 168 de la directive 2006/112 impose également comme condition (distincte de la notion d'« utilisation pour les besoins des opérations taxées » ou englobée dans celle-ci) que les services ou les biens acquis soient nécessaires pour l'assujetti et, d'autre part et surtout, les critères permettant de procéder à un tel examen.

c. Sur la troisième question préjudicielle proposée

- 39 Par la troisième question préjudicielle proposée, la requérante souhaite que la Cour précise si, aux fins de l'interprétation de l'article 2 de la directive 2006/112, lorsqu'il est établi que les services intragroupe ne sont pas fournis au profit de l'un des membres du groupe, une société qui fait partie de ce groupe, mais qui est réputée ne pas avoir bénéficié de ces services, peut être considérée comme un assujetti agissant en tant que tel.
- 40 À cet égard, [la requérante] a fait valoir que sa demande d'interprétation du droit de l'Union formulée au moyen de la troisième question préjudicielle reposait sur le refus, par les autorités fiscales, du droit à déduction de la TVA sur les services acquis par la requérante auprès du groupe Weatherford, au motif que la requérante n'a pas démontré que ces services avaient été fournis pour les besoins de ses opérations taxées, lesdits services n'ayant prétendument pas été fournis « au profit de la société roumaine » (rapport de contrôle fiscal, p. 5).
- 41 Les principes énoncés par la Cour dans l'arrêt du 26 septembre 2013, *Serebryannay vek* (C-283/12, EU:C:2013:599) trouvent ici à s'appliquer. Au point 37 de cet arrêt, la Cour jugé que « (...) la possibilité de qualifier une opération d'opération à titre onéreux suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti (voir arrêts du 20 janvier 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec. p. I-743, point 22, et du 9 juin 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rec. p. I-5059, point 25). Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir, notamment, arrêts du 3 septembre 2009, *RCI Europe*, C-37/08, Rec. p. I-7533, point 24, et du 3 mai 2012, *Lebara*, C-520/10, point 27). »
- 42 Ainsi, lorsqu'il n'existe pas de lien entre la prestation de services et la contrepartie obtenue, la prestation n'est pas une opération soumise à la TVA. Dans cette hypothèse, il y a lieu de relever que si le service n'avait pas été fourni, celui-ci n'aurait pas existé, de sorte que l'opération n'aurait pas été soumise à la TVA.
- 43 En outre, les dispositions nationales transposant la directive 2006/112 prévoient expressément, à l'article 150 du Codul fiscal (code des impôts roumain) de 2003 et à l'article 307 du code des impôts de 2015, que l'assujetti redevable de la taxe est le bénéficiaire des services dont le lieu de prestation se trouve en Roumanie.
- 44 Or, dès lors que l'autorité fiscale refuse de reconnaître la requérante comme le bénéficiaire de la prestation de services intragroupe, niant pratiquement la réalité de la prestation de ces services du point de vue de la requérante, il est nécessaire que la Cour précise si, dans ce contexte, celle-ci remplit les conditions pour être un assujetti redevable de la TVA, au regard des articles 9 et suivants du titre III de la directive 2006/112.

V. Sur la nécessité de poser les questions préjudicielles

- 45 La loi n° 340/2009, qui a transposé en droit national les principes qui fondent la procédure de renvoi préjudiciel, donne aux juridictions nationales la possibilité de poser des questions préjudicielles à la juridiction [de l'Union] chaque fois que la solution du litige au principal dépend d'une décision sur l'interprétation ou la validité du droit [de l'Union].
- 46 Dans le cadre de l'examen de l'opportunité de saisir la Cour à titre préjudiciel, [la requérante] a demandé à la juridiction de tenir compte du fait que les règles du droit [de l'Union] prévues aux articles 2 et 168 de la directive 2006/112, qui ont fait l'objet de l'examen et dont l'interprétation est demandée au moyen de la [demande de renvoi préjudiciel], sont particulièrement pertinentes pour la solution du litige au principal, étant donné que la TVA est une taxe issue des règles de l'Union, le système commun de la TVA reposant sur une série de principes contraignants à titre général au sein de [l'Union].
- 47 [Selon la requérante,] eu égard à l'applicabilité et à la pertinence évidente de ces dispositions du droit [de l'Union] en l'espèce, il est clair que la solution du litige dépend de manière décisive de l'interprétation correcte desdites dispositions par la Cour, la juridiction [de renvoi] devant ensuite déterminer, sur la base de cette interprétation, si l'approche des autorités fiscale en l'espèce est conforme à l'esprit des règles de l'Union ou si, au contraire, elle est erronée.
- 48 [Toujours selon la requérante,] tant que le problème de droit soumis à la juridiction [de l'Union] au moyen de la demande [de renvoi préjudiciel] n'est pas entièrement clarifié, étant précisé qu'il n'existe actuellement aucune jurisprudence de l'Union ou nationale régissant le traitement juridique applicable en vue de résoudre des situations telles que celle en cause au principal, il est absolument nécessaire, aux fins de la mise en œuvre correcte des dispositions du droit de l'Union et du droit national applicables en l'espèce et exposées en annexe 1 – Le droit pertinent, que la Cour interprète explicitement les articles 2, 9, 168 et 178 de la directive 2006/112. À cette fin, les États membres ne disposent que d'une seule voie procédurale, à savoir la procédure de renvoi préjudiciel.
- 49 Pour conclure, étant donné que :
- la Cour ne s'est pas encore prononcée sur les questions préjudicielles proposées par la requérante et
 - que la jurisprudence de la Cour dans des affaires traitant de questions similaires contient des indices clairs selon lesquels, pour déterminer le droit à déduction, il convient prioritairement de tenir compte des principes de neutralité et de proportionnalité, et les mesures prises par les autorités nationales tiendront compte de l'existence d'un préjudice pour le budget de l'État et de la bonne ou mauvaise foi des parties concernées, la requérante estime qu'il est nécessaire de saisir la Cour à titre préjudiciel et demande à ce que celle-ci soit saisie des questions préjudicielles proposées par elle et visant à obtenir une interprétation claire et uniforme des articles 2 et 168 de la directive 2006/112, afin que, sur la base de

cette interprétation, la juridiction nationale puisse statuer au principal dans l'esprit du droit de l'Union et conformément à ce dernier.

VI. L'obligation de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée à titre préjudiciel

- 50 Conformément à l'article 412, paragraphe 1, point 7, du code de procédure civile,
- 51 dans ces conditions, étant donné que la décision que la juridiction de renvoi rendra en l'espèce dépend complètement de l'interprétation que la Cour donnera aux articles 168 et 178 de la directive 2006/112 au regard des aspects soulevés par la requérante dans les questions préjudicielles proposées dans la demande [de renvoi préjudiciel], conformément à l'article 412, paragraphe 1, point 7, du code de procédure civile, [OMISSIS] [la requérante demande] qu'il soit sursis à statuer dans la présente affaire jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée à titre préjudiciel.
- 52 Pour toutes les raisons exposées ci-dessus, la requérante demande à la juridiction [de renvoi] de constater que, en l'espèce, elle remplit les conditions prévues à l'article 267 TFUE, la demande de la requérante visant l'interprétation d'un acte législatif de l'Union, à savoir la directive 2006/112, cette interprétation étant nécessaire à la solution du litige au principal [OMISSIS].

En droit : l'article 267 TFUE, l'article 2 paragraphe 1, de la loi n° 340/2009, la jurisprudence de la Cour invoquée.

La défenderesse [ANAF] a présenté des conclusions écrites, dans lesquelles elle a demandé le rejet, comme irrecevable, de la demande de saisine de la Cour des questions préjudicielles formulées par la requérante.

L'ANAF a fait valoir que, ainsi qu'il ressort du contenu des questions formulées par la requérante, celle-ci tend, en réalité, à obtenir de la Cour une décision d'orientation dans la résolution concrète de la procédure par la juridiction de renvoi, ce qui est irrecevable.

Ainsi, aux termes de l'article 267 TFUE, la Cour est compétente pour statuer, à titre préjudiciel, sur l'interprétation des traités et sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.

En vertu de la jurisprudence de la Cour, les juridictions nationales sont celles qui sont en mesure d'apprécier, au vu des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une question préjudicielle en vue trancher le litige au fond que la pertinence des questions posées à la Cour.

Les questions pouvant être soumises à la Cour doivent porter exclusivement sur des problèmes d'interprétation, de validité ou d'application du droit [de l'Union].

Or, la demande formulée par la requérante n'est pas une véritable demande de saisine de la Cour.

Étant donné que la Cour est compétente pour se prononcer sur l'interprétation ou la validité d'une disposition du droit de l'Union, que les dispositions de la directive 2006/112, en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA, ont été fidèlement transposées en droit national et qu'il existe une jurisprudence abondante en matière de droit à déduction de la TVA, [l'ANAF] considère qu'il appartient à la juridiction nationale saisie du litige d'apprécier les faits en cause et de déterminer si la jurisprudence de la Cour en matière de droit à déduction de la TVA est applicable en l'espèce.

Par conséquent, les conditions prévues à l'article 267 TFUE n'étant pas remplies, l'ANAF a demandé que la demande de renvoi préjudiciel soit rejetée comme irrecevable.

Concernant la demande de saisine de la Cour, après avoir examiné le dossier de l'affaire, la juridiction de céans constate :

1) La demande de renvoi préjudiciel

[OMISSIS : fondement du renvoi] [OMISSIS : questions préjudicielles figurant dans le dispositif]

2) Les circonstances de l'affaire. Le cadre procédural. Les faits

Il ressort des pièces du dossier que la requérante est une société ayant plus de 50 ans d'expérience dans la fourniture de services de carottage, de forage et d'extraction dans l'industrie pétrolière ainsi que de services géologiques et de forage dirigé en Roumanie. La société fait partie du groupe Weatherford, un groupe de sociétés fournissant une large gamme de services pétroliers dans le monde entier, tels que le forage, l'évaluation, l'équipement des puits, les interventions, l'abandon, etc.

La requérante a repris la société Foserco SA (ci-après « Foserco ») par voie de fusion par absorption, la reprise des droits et obligations de Foserco prenant effet au 6 juin 2016.

Foserco, qui était une société anonyme faisant partie du groupe Weatherford, avait pour objet les services auxiliaires à l'extraction de pétrole et de gaz naturel, y compris la prospection, conformément au code CAEN 0910.

À la suite de la fusion par absorption, les autorités fiscales ont contrôlé les obligations fiscales de Foserco en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA. Ainsi, au vu de la reprise des droits et obligations de Foserco par la requérante à la suite de l'achèvement de la procédure de fusion par absorption, les autorités fiscales ont adopté la décision de nouveau contrôlé n° F-MC 336 du 20 novembre 2019, par laquelle la DGAMC a ordonné un nouveau contrôle de l'impôt sur les

sociétés et de la TVA dus par la requérante pour la période allant du 1^{er} janvier 2014 au 30 juin 2015.

En Roumanie, entre 2015 et 2016, Foserco a fourni des services de forage à deux clients, à savoir OMV Petrom et Petrofarac.

Afin de fournir ces services, Foserco a acquis auprès de sociétés du groupe Weatherford des services administratifs généraux, à savoir des services informatiques, de ressources humaines, de marketing, d'optimisation des procédures financières et comptables, financiers et de comptabilité, de protection de l'environnement, de vente, juridiques, etc.

Ces services ont été fournis par les départements spécialisés du groupe Weatherford à plusieurs membres de celui-ci, dont la requérante, société établie en Roumanie. Étant donné que les prestataires de services étaient des sociétés établies en dehors de la Roumanie, le traitement fiscal appliqué à ces opérations aux fins de la TVA a été l'autoliquidation.

À la suite du contrôle fiscal effectué au siège de la société, les autorités de contrôle ont émis l'avis d'imposition et le rapport de contrôle fiscal, actes attaqués dans la présente affaire par lesquels elles ont refusé la déductibilité de la TVA pour un montant de 1 774 419 RON au titre des services acquis, au motif, d'une part, qu'« aucun acte ou document n'a été produit afin de démontrer le lien avec l'activité de l'assujetti contrôlé et que les services ont donc été fournis au profit de la société roumaine, c'est-à-dire que ces services ont été fournis et acquis pour les besoins des opérations taxées », et, d'autre part, que les documents examinés ne faisaient pas ressortir « la nature des services fournis, l'identité des personnes qui ont effectivement fourni les services, la période pendant laquelle ces services ont été fournis (...) ainsi que la nécessité de ces services pour l'entité requérante ».

La requérante a introduit une réclamation contre l'avis d'imposition et le rapport de contrôle fiscal, qui a été rejetée par les autorités fiscales par décision sur réclamation. La requérante a introduit le recours en annulation faisant l'objet de la présente affaire contre l'avis d'imposition, le rapport de contrôle fiscal et la décision sur réclamation.

Lors de l'instruction de l'affaire, l'autorité fiscale a indiqué, dans ses objections au rapport d'expertise établi dans la présente affaire, que les autorités de contrôle fiscal n'ont pas constaté « que les services n'avaient pas été fournis et qu'ils n'avaient pas existé, mais que la [requérante] n'avait pas démontré un lien entre les prestations de services enregistrées et ses opérations taxées ».

3) Les règles de droit national et de droit de l'Union pertinentes en l'espèce

[OMISSIS : fondement de la citation du droit pertinent]

I. LE DROIT DE L'UNION

– Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112 :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; »

– Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. »

Aux termes de l'article 168 de la directive 2006/112 :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

b) la TVA due pour les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services conformément à l'article 1, point a), et à l'article 27 ;

c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) i) ;

d) la TVA due pour les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires conformément aux articles 21 et 22 ;

e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre. »

– Aux termes de l'article 178 de la directive 2006/112 :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

b) pour la déduction visée à l'article 168, point b), en ce qui concerne les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;

c) pour la déduction visée à l'article 168, point c), en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens, avoir fait figurer sur la déclaration de TVA prévue à l'article 250 toutes les données nécessaires pour constater le montant de la TVA due au titre de ses acquisitions et détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 ;

d) pour la déduction visée à l'article 168, point d), en ce qui concerne les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires de biens, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;

e) pour la déduction visée à l'article 168, point e), en ce qui concerne les importations de biens, détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou permet de calculer le montant de la TVA due ;

f) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acquéreur en cas d'application des articles 194 à 197 et de l'article 199, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre. »

– Aux termes de l'article 203 de la directive 2006/112 :

« La TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture. »

– Aux termes de l'article 273 de la directive 2006/112 :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

– Aux termes de l'article 5 TUE :

« 4. En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités.

Les institutions de l'Union appliquent le principe de proportionnalité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. »

– Aux termes de l'article 5, relatif au principe de proportionnalité, du protocole (n° 2) sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité, annexé au traité UE et au traité FUE :

« Les projets d'actes législatifs européens sont motivés au regard des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Tout projet d'acte législatif européen devrait comporter une fiche contenant des éléments circonstanciés permettant d'apprécier le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Cette fiche devrait comporter des éléments permettant d'évaluer son impact financier et, lorsqu'il s'agit d'une loi-cadre européenne, ses implications sur la réglementation à mettre en œuvre par les États membres, y compris, le cas échéant, la législation régionale. Les raisons permettant de conclure qu'un objectif de l'Union peut être mieux atteint au niveau de celle-ci s'appuient sur des indicateurs qualitatifs et, chaque fois que c'est possible, quantitatifs. Les projets d'actes législatifs européens tiennent compte de la nécessité de faire en sorte que toute charge, financière ou administrative, incombant à l'Union, aux gouvernements nationaux, aux autorités régionales ou locales, aux opérateurs économiques et aux citoyens soit la moins élevée possible et à la mesure de l'objectif à atteindre. »

II. LE DROIT NATIONAL

– Aux termes de l'article 3, intitulé « Principes de la fiscalité », du code des impôts (loi n° 227/2015) :

« Les impôts et taxes régis par le présent code sont fondés sur les principes suivants :

a) la neutralité des mesures fiscales à l'égard des différentes catégories d'investisseurs et de capitaux roumains et étrangers ainsi que des formes de propriété, garantissant par le niveau d'imposition des conditions égales pour les investisseurs et les capitaux roumains et étrangers ;

[...] »

– Aux termes de l'article 126, paragraphe 1, du code des impôts de 2003 (loi n° 571/2003) :

« 1) Aux fins de la TVA, sont imposables en Roumanie les opérations qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

a) les opérations qui, au sens des articles 128 à 130, constituent ou sont assimilées à une livraison de biens ou à une prestation de services, relevant de la TVA, effectuées à titre onéreux. »

Aux termes de l'article 145, paragraphe 2, du code des impôts de 2003 :

« 2) Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

- a) les opérations taxées ;
- b) les opérations résultant d'activités économiques pour lesquelles le lieu de livraison/prestation est considéré comme se trouvant à l'étranger, dans le cas où la taxe serait déductible si ces opérations avaient été effectuées en Roumanie ;
- c) les opérations exonérées, conformément aux articles 143, 144 et 144 bis ;
- d) les opérations exonérées conformément à l'article 141, paragraphe 2, sous a), points 1 à 5, et sous b), lorsque l'acquéreur ou le preneur est établi hors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de la Communauté ainsi que pour les opérations effectuées par des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans le déroulement de telles opérations ;
- e) les opérations visées à l'article 128, paragraphe 7, et à l'article 129, paragraphe 7, si la taxe s'appliquait audit transfert. »

– Aux termes de l'article 146, paragraphe 1, du code des impôts de 2003 :

« 1) Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

- a) pour la taxe due ou payée, relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent lui être fournis par un assujetti, détenir une facture établie conformément aux dispositions de l'article 155 ainsi que la preuve de paiement dans le cas des achats effectués par des assujettis qui appliquent le système de TVA sur encaissement ou par des assujettis qui achètent des biens ou services auprès d'assujettis pendant la période durant laquelle ils appliquent le système de TVA sur encaissement.
- b) pour la taxe relative aux biens qui ont été ou doivent lui être livrés, ou aux services qui ont été ou doivent lui être fournis, mais pour lesquels l'assujetti est redevable de la taxe, conformément à l'article 150, paragraphes 2 à 6, détenir une facture émise conformément à l'article 155 ou les documents prévus à l'article 155 bis, paragraphe 1. »

– Aux termes de l'article 150, paragraphes 1 et 2, du code des impôts de 2003 :

1) Le redevable de la [TVA], lorsque celle-ci est due conformément aux dispositions du présent titre, est l'assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services, à l'exception des cas dans lesquels le bénéficiaire est redevable de la taxe conformément aux paragraphes 2 à 6 et à l'article 160.

2) La taxe est due par tout assujetti, y compris par la personne morale non assujettie identifiée à la TVA conformément à l'article 153 ou 153 bis, qui bénéficie des services dont le lieu de prestation se trouve en Roumanie en vertu de

l'article 133, paragraphe 2, et qui sont fournis par un assujetti n'étant pas établi en Roumanie ou n'étant pas réputé y être établi pour ces services en application de l'article 125 bis, paragraphe 2, même s'il est enregistré en Roumanie conformément à l'article 153, paragraphes 4 ou 5. »

– Aux termes du point 2, paragraphe 2, des modalités d'application de l'article 126 du code des impôts de 2003 (approuvées par la décision du gouvernement n° 44/2004) :

« 2) Au sens de l'article 126, paragraphe (1), sous a), du code des impôts, une livraison de biens et/ou une prestation de services doivent être effectuées contre paiement. La condition relative au "paiement" implique l'existence d'un lien direct entre l'opération et la contrepartie reçue. Une opération est imposable dès lors qu'elle procure un avantage au client et que la contrepartie obtenue correspond à l'avantage reçu, comme suit :

a) la condition relative à l'existence d'un avantage pour un client est remplie lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services s'engage à fournir des biens et/ou des services déterminables à la personne effectuant le paiement ou, en l'absence de paiement, lorsque l'opération a été réalisée pour permettre d'établir un tel engagement. Cette condition est compatible avec le fait que les services ont été collectifs, n'ont pas été mesurables avec exactitude ou ont fait partie d'une obligation légale ;

b) la condition relative à l'existence d'un lien entre l'opération et la contrepartie reçue est remplie même si le prix ne reflète pas la valeur normale de l'opération, c'est-à-dire prend la forme de cotisations, de biens ou de services, de réductions de prix, ou s'il n'est pas payé directement par le bénéficiaire mais par un tiers. »

– Aux termes du point 41 des modalités d'application de l'article 11 du code des impôts de 2003 :

« 41. Dans le cas des services d'administration et de gestion intragroupe, il convient de tenir compte de ce qui suit :

a) entre personnes liées, les coûts d'administration, de gestion, de contrôle, de conseil ou de fonctions similaires sont déduits au niveau central ou régional par l'intermédiaire de la société mère, pour le compte du groupe traité comme un tout. Aucune rémunération ne peut être exigée pour ces activités, dans la mesure où leur base légale est la relation juridique régissant la forme d'organisation des affaires ou toute autre règle établissant les liens entre les entités. Les dépenses de cette nature ne peuvent être déduites que si de telles entités fournissent des services supplémentaires aux personnes liées ou si le prix des biens et les tarifs des services fournis tiennent également compte des services ou des coûts administratifs. Aucun coût de cette nature ne peut être déduit par une filiale qui utilise ces services eu égard à la relation juridique qui les unit, uniquement pour

ses propres conditions, compte tenu du fait qu'elle n'aurait pas utilisé ces services si elle avait été un indépendant ;

b) les services doivent être effectivement fournis. La simple existence des services au sein d'un groupe n'est pas suffisante, car, en règle générale, les indépendants ne paient que les services qui ont été effectivement fournis.

Aux fins de la mise en œuvre des présentes modalités d'application, les autorités fiscales prennent également en considération les principes applicables en matière de prix de transfert, adoptés par l'Organisation de coopération et de développement économique. »

4) Les questions préjudicielles retenues par la juridiction [OMISSIS]

La juridiction de céans, en accueillant les arguments de la requérante et en rejetant ceux de l'autorité fiscale, estime qu'il est nécessaire et utile que le droit de l'Union applicable soit clarifié avant de statuer sur le fond de l'affaire, ainsi qu'il sera démontré ci-après.

a. Sur la première question préjudicielle

Par la première question préjudicielle, la requérante a proposé que la Cour précise si l'article 168 de la directive 2006/112, examiné au regard du principe de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée au titre des services administratifs acquis, lorsqu'il est établi que tous les coûts enregistrés afférents aux services acquis ont été inclus dans les frais généraux de l'assujetti, alors que celui-ci effectue uniquement des opérations taxées, que la prestation des services est expressément confirmée par l'autorité fiscale et que le traitement fiscal appliqué est celui de l'autoliquidation (ce qui exclut l'atteinte portée au budget de l'État).

En premier lieu, il convient de relever que la demande d'interprétation du droit de l'Union formulée par la requérante au moyen de la première question préjudicielle repose sur le refus, par les autorités fiscales, du droit à déduction de la TVA sur les services acquis par la requérante auprès du groupe Weatherford, au motif que la requérante n'a pas démontré que ces services avaient été fournis pour les besoins des opérations taxées, ce qui, au regard du droit de l'Union, soulève la question de la clarification préalable de ces aspects et notamment de la notion d'utilisation pour les besoins des opérations taxées, y compris au regard de la jurisprudence existante de la Cour, afin de décider si celle-ci est aujourd'hui suffisamment claire.

Il est utile de relever que l'autorité fiscale n'a pas nié que les services avaient été réellement et effectivement fournis, mais a, au contraire, expressément indiqué que « les autorités de contrôle fiscal n'ont pas constaté que les services n'avaient

pas été fournis, mais que la [requérante] n'avait pas démontré un lien entre les prestations de services enregistrées et ses opérations taxées ».

En l'espèce, l'autorité fiscale a fait valoir que, bien que les entités du groupe Weatherford aient fourni des services administratifs, il n'a pas été démontré que ceux-ci étaient « liés à l'activité de l'assujetti contrôlé » ou qu'ils étaient fournis « au profit de la société roumaine » (rapport de contrôle fiscal, p. 5).

Or, compte tenu du fait que les services acquis par la requérante sont des services administratifs (juridiques, financiers, informatiques, etc.) et du fait que, ainsi qu'il ressort du rapport d'expertise établi dans la présente affaire, les employés de la société roumaine ont eu divers échanges avec le prestataire de services au sujet des activités effectuées ou des services fournis, ou ont assisté à divers cours de formation organisés par les prestataires de services, les critiques des autorités fiscales portent, en réalité, sur la nécessité de l'acquisition de ces services (la manière dont ils ont profité à la société contrôlée et été utilisés pour les besoins de ses activités taxées).

Dans ces conditions, à l'instar de la requérante, la juridiction de céans estime qu'il est nécessaire que la Cour, en interprétant l'article 168 de la directive 2006/112 et au regard des principes de neutralité, de proportionnalité et d'effectivité, précise si les autorités fiscales d'un État membre peuvent refuser de reconnaître le droit à déduction de la TVA acquittée au titre des services intragroupe, lorsque l'autorité fiscale ne nie pas que ces services ont été effectivement fournis et n'invoque aucune fraude fiscale (étant donné que, en l'espèce, la TVA a été appliquée au moyen du mécanisme d'autoliquidation et que le preneur des services dispose de pièces justificatives démontrant la prestation effective des services), mais refuse de reconnaître le droit à déduction au motif de l'absence de preuve de la nécessité de l'acquisition de ces services et de la manière dont ils ont été utilisés dans le cadre de l'activité de l'assujetti.

À cet égard, la Cour a identifié, dans sa jurisprudence, deux règles qu'il convient d'examiner afin de conclure au respect de la condition d'acquisition de services par un assujetti pour les besoins de ses opérations taxées :

(i) une première règle, selon laquelle l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti, et un tel lien existe lorsque les coûts d'acquisition font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (par exemple, arrêt du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, points 24 et 30). Selon une jurisprudence constante, « l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit », et le « droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont

présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction » (arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 57) ;

(ii) la seconde règle (arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 58), selon laquelle un droit à déduction est cependant admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière réalisée en amont et une ou plusieurs opérations effectuées en aval, ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de l'assujetti. À cet égard, il a été jugé qu'« un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière réalisée en amont et une ou plusieurs opérations effectuées en aval, ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de celui-ci et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti » (voir, notamment, arrêts du 8 juin 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, points 23 et 31, du 22 février 2001, Abbey National, C 408/98, EU:C:2001:110, point 35, du 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, point 36, et du 8 février 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, point 24).

Ainsi, il résulte de ce qui précède que, s'il n'est pas possible d'établir un lien direct et immédiat entre l'opération en amont et une opération particulière en aval (en incluant les éléments de coût dans le prix des biens livrés ou des services fournis en aval), il est nécessaire de rechercher si le coût des services en cause fait partie des frais généraux de l'assujetti. Si un tel lien peut être établi entre les coûts et « l'activité économique globale » (arrêt du 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, point 36) de l'assujetti, ces coûts constituent des « frais généraux » (arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 65) et, dans ces conditions, le droit à déduction doit être admis.

Par ailleurs, ce critère du lien de causalité a été examiné dans la jurisprudence de la Cour (arrêt du 8 février 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, point 33), celle-ci ayant jugé que les frais engagés doivent être considérés comme des frais généraux même lorsque l'assujetti n'a pas été impliqué dans l'activité économique spécifique ou, inversement, lorsque cette activité économique spécifique aurait été exercée même si l'assujetti n'avait pas engagé ces frais.

De tels frais sont constitués par les coûts d'acquisition de services administratifs de nature financière, comptable, juridique, etc., qui sont nécessaires à l'exercice global de l'activité économique, mais qui ne sont toutefois pas directement attribuables à une transaction particulière en aval (c'est-à-dire qu'ils ne sont pas directement et immédiatement liés à la fourniture d'un bien unique/particulier ou à la prestation d'un service particulier), alors qu'ils sont nécessaires pour que l'activité économique, considérée globalement, [OMISSIS] puisse être exercée.

Par conséquent, en application de la jurisprudence de la Cour, le lien direct et immédiat et, implicitement, le droit à déduction de la TVA seraient également admis lorsque l'assujetti prouve que ces dépenses relèvent de la catégorie de ses frais généraux, lesquels sont présumés être inclus dans le calcul du prix de vente des biens ou services relevant de ses opérations taxées.

En second lieu, nonobstant la jurisprudence susmentionnée, la requérante a relevé que la Cour a rendu les arrêts préjudiciels évoqués ci-dessus (par exemple, les arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C 98/98, EU:C:2000:300, du 8 février 2007, *Investrand*, C 435/05, EU:C:2007:87, du 29 octobre 2009, *SKF*, C 29/08, EU:C:2009:665, du 26 mai 2005, *Kretztechnik* (C 465/03, EU:C:2005:320), du 6 avril 1995, *BLP Group*, C 4/94, EU:C:1995:107, du 27 septembre 2001, *Cibo Participations*, C 16/00, EU:C:2001:495, et du 13 mars 2008, *Securenta*, C 437/06, EU:C:2008:166) dans des affaires concernant des opérations économiques en aval effectuées par chacune de ces entités qui étaient soit exonérées de la TVA, soit hors du champ d'application de la TVA (par exemple, en cas de cession d'actions, d'émission de titres de participation, d'acquisition d'actions etc.). Ainsi, la Cour s'est prononcée sur l'interprétation des dispositions du droit de l'Union concernant les conditions de déduction de la TVA en se référant spécifiquement à ces questions lorsqu'elle a statué sur le droit à déduction de la TVA.

En revanche, il y lieu de relever que la Cour n'a pas encore interprété le droit de l'Union afin de clarifier l'existence d'un lien direct et immédiat entre une acquisition de services et les opérations taxées des assujettis exerçant exclusivement des activités taxées, lorsque le coût intégral des services est inclus soit dans le prix de vente des biens fabriqués, soit dans les frais généraux de l'assujetti.

Dans ces conditions, la juridiction de céans estime, à l'instar de la requérante, qu'il est nécessaire que la Cour précise si, au regard de l'article 168 de la directive 2006/112, les services administratifs intragroupe fournis au profit de plusieurs membres de celui-ci relèvent de la catégorie des dépenses engagées par une société pour les besoins de ses opérations taxées, en particulier lorsque la réalité de la prestation est expressément confirmée par l'autorité fiscale, que la société concernée effectue exclusivement des opérations taxées et que le traitement fiscal appliqué a été celui de l'autoliquidation.

b. Sur la deuxième question préjudicielle

Par la deuxième question préjudicielle, la requérante a proposé que la Cour précise si, aux fins de l'interprétation des articles 2 et 168 de la directive 2006/112, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, des services de gestion et d'administration (à savoir des services d'assistance et de conseil dans divers domaines, de conseils financiers et juridiques), fournis entre des sociétés d'un groupe au profit de plusieurs membres de celui-ci, peuvent être considérés par chaque membre individuellement comme

étant utilisés pour les besoins des opérations taxées, c'est-à-dire acquis pour les besoins propres.

À cet égard, il convient de relever que la demande d'interprétation du droit de l'Union formulée par la requérante au moyen de la deuxième question préjudicielle repose sur le refus, par les autorités fiscales, du droit à déduction de la TVA sur les services acquis par la requérante auprès du groupe Weatherford, au motif que la requérante n'a pas démontré que ces services avaient été fournis pour les besoins de ses opérations taxées, en partant de la prémisse que ces services ont été fournis par les prestataires de services à plusieurs sociétés du groupe Weatherford et que, de ce fait, il n'était pas possible d'établir le lien avec les activités taxées de la requérante, c'est-à-dire en quoi ces services ont profité à la société roumaine (à savoir pourquoi ils lui ont été nécessaires).

Or, comme l'a également montré l'expertise produite dans l'affaire (rapport d'expertise, p. 23 et suivantes), les services acquis par la requérante auprès du groupe Weatherford comprenaient, outre les services de conseil fournis directement à la requérante, l'élaboration de procédures telles que, par exemple, la procédure de facturation électronique des clients, la procédure de gestion des performances des employés, etc., qui ont été élaborées pour plusieurs sociétés du groupe Weatherford et utilisées par celles-ci, y compris par la société roumaine. Ainsi, les coûts d'élaboration et de mise en œuvre de ces procédures ont été partagés entre les sociétés bénéficiaires.

En ce qui concerne ces services, les autorités fiscales ont fait valoir que le droit à déduction de la TVA ne pouvait pas être accordé, au motif qu'il n'a pas été démontré que ceux-ci étaient « liés à l'activité de l'assujetti contrôlé » ou qu'ils étaient fournis « au profit de la société roumaine » (rapport de contrôle fiscal, p. 5). Ainsi, selon ces autorités, bien qu'elles aient retenu que les services existent ou qu'ils ont été fournis, en réalité, ces services n'auraient pas dû être facturés à la requérante, étant donné qu'ils ont profité à d'autres entités du groupe Weatherford ou même à ce groupe en tant que tel, en constituant des coûts à la charge de l'actionnaire, de sorte qu'ils n'étaient pas nécessaires pour la requérante.

Dans ce contexte, il est nécessaire que la Cour précise si le droit à déduction de la TVA peut être refusé sur la base d'une appréciation (subjective) de l'autorité fiscale portant sur la nécessité et l'opportunité de l'acquisition des services en cause.

Ainsi, en ce qui concerne le fait de subordonner la reconnaissance du droit à déduction à la preuve de la nécessité de l'acquisition des biens ou des services, le texte de l'article 168 de la directive 2006/112 ne prévoit pas que, pour déduire la TVA sur des acquisitions en amont, la preuve de leur nécessité pour l'activité économique doit être apportée, mais pose simplement la condition selon laquelle ces acquisitions doivent avoir pour but l'utilisation des biens et des services acquis pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

En outre, il y a lieu de relever que la Cour n'a jamais jugé que la déductibilité de la TVA sur de telles acquisitions de services dépend de leur nécessité pour l'assujetti, que les autorités fiscales examinent et censurent lors de la vérification du droit à déduction de la TVA. Au contraire, toute la jurisprudence identifiée porte exclusivement sur l'exigence d'utilisation des services pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti, ainsi qu'il ressort, par exemple, de l'arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163).

Enfin, il y a lieu de relever que la notion de « coûts à la charge de l'actionnaire » est utilisée en matière de prix de transfert et vise à éviter l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (ce qui n'a pas été constaté en l'espèce, bien que les autorités fiscales aient également effectué un examen au regard de l'impôt sur les sociétés et donc, implicitement, des prix de transfert).

Or, en matière de TVA, la Cour a jugé que « conformément à la règle générale énoncée à l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service, effectuées à titre onéreux, est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet par l'assujetti. Cette contrepartie constitue la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs » (voir, notamment, arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, point 13, et du 26 avril 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248, point 43).

Il résulterait de l'article 168 de la directive 2006/112 que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien, utilise le bien pour les besoins de ses opérations taxées, il serait autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien.

À l'inverse, lorsque le bien n'est pas utilisé pour les besoins des activités économiques de l'assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la même directive, mais que ce dernier l'utilise pour sa consommation privée, aucun droit à déduction ne peut prendre naissance (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, point 9, et du 21 avril 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, point 43).

Ainsi, il est nécessaire que la Cour précise, d'une part, si, outre la condition de l'utilisation des services pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti, l'article 168 de la directive 2006/112 impose également comme condition (distincte de la notion d'« utilisation pour les besoins des opérations taxées » ou englobée dans celle-ci) que les services ou les biens acquis soient nécessaires pour l'assujetti et, d'autre part et surtout, les critères permettant de procéder à un tel examen.

c. Sur la troisième question préjudicielle

La juridiction de céans relève que, par la troisième question préjudicielle, la requérante a proposé que la Cour précise si, aux fins de l'interprétation de

l'article 2 de la directive 2006/112, lorsqu'il est établi que les services intragroupe ne sont pas fournis au profit de l'un des membres du groupe, une société qui fait partie de ce groupe, mais qui est réputée ne pas avoir bénéficié de ces services, peut être considérée comme un assujetti agissant en tant que tel.

À cet égard, il convient de relever que la demande d'interprétation du droit de l'Union formulée par la requérante au moyen de la troisième question préjudicielle repose sur le refus, par les autorités fiscales, du droit à déduction de la TVA sur les services acquis par la requérante auprès du groupe Weatherford, au motif que la requérante n'a pas démontré que ces services avaient été fournis pour les besoins de ses opérations taxées, lesdits services n'ayant prétendument pas été fournis « au profit de la société roumaine » (rapport de contrôle fiscal, p. 5).

Il y a lieu de relever que les principes énoncés par la Cour dans l'arrêt du 26 septembre 2013, *Serebryannay vek* (C-283/12, EU:C:2013:599) trouvent ici à s'appliquer. Au point 37 de cet arrêt, la Cour jugé que « (...) la possibilité de qualifier une opération d'opération à titre onéreux suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti (voir arrêts du 20 janvier 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec. p. I-743, point 22, et du 9 juin 2011, *Campsia Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rec. p. I-5059, point 25). Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir, notamment, arrêts du 3 septembre 2009, *RCI Europe*, C-37/08, Rec. p. I-7533, point 24, et du 3 mai 2012, *Lebara*, C-520/10, point 27). »

Ainsi, lorsqu'il n'existe pas de lien entre la prestation de services et la contrepartie obtenue, la prestation n'est pas une opération soumise à la TVA. Dans cette hypothèse, il y a lieu de relever que si le service n'avait pas été fourni, celui-ci n'aurait pas existé, de sorte que l'opération n'aurait pas été soumise à la TVA.

Il y a également lieu de relever que les dispositions nationales transposant la directive 2006/112 prévoient expressément, à l'article 150 du Codul fiscal (code des impôts roumain) de 2003 et à l'article 307 du code des impôts de 2015, que l'assujetti redevable de la taxe est le bénéficiaire des services dont le lieu de prestation se trouve en Roumanie.

Or, dès lors que l'autorité fiscale refuse de reconnaître la requérante comme le bénéficiaire de la prestation de services intragroupe, niant pratiquement la réalité de la prestation de ces services du point de vue de la requérante, il est nécessaire que la Cour précise si, dans ce contexte, celle-ci remplit les conditions pour être un assujetti redevable de la TVA, au regard des articles 9 et suivants du titre III de la directive 2006/112.

Eu égard à tout ce qui précède, il convient de relever que la loi n° 340/2009, qui a transposé en droit national les principes qui fondent la procédure de renvoi

préjudiciel, donne aux juridictions nationales la possibilité de poser des questions préjudicielles à la juridiction de l'Union chaque fois qu'une décision sur l'interprétation ou la validité du droit de l'Union est nécessaire pour la solution du litige au principal.

Ainsi, dans le cadre de l'examen de l'opportunité de saisir la Cour à titre préjudiciel, la juridiction de céans tient compte du fait que les règles du droit de l'Union prévues aux articles 2 et 168 de la directive 2006/112, qui font l'objet de l'examen et dont l'interprétation est demandée, sont particulièrement pertinentes pour la solution du litige au principal, étant donné que la TVA est une taxe issue des règles de l'Union, le système commun de la TVA reposant sur une série de principes contraignants à titre général au sein de l'Union.

Eu égard à l'applicabilité et à la pertinence de ces dispositions du droit [de l'Union] en l'espèce, la solution du litige au principal dépend de manière décisive de l'interprétation correcte desdites dispositions par la Cour, la juridiction de renvoi devant ensuite déterminer, sur la base de cette interprétation, si l'approche des autorités fiscale en l'espèce est conforme à l'esprit des règles de l'Union ou si, au contraire, elle est erronée.

À cet égard, la juridiction de céans estime que, en l'espèce, il ne s'agit pas strictement d'une question d'interprétation du droit national et qu'il est nécessaire de clarifier l'interprétation de la directive 2006/112, au regard des éléments évoqués.

Dès lors, la juridiction de céans estime que les conditions de recevabilité prévues par les dispositions susmentionnées sont remplies en l'espèce, puisque les questions posées sont susceptibles d'éclairer la juridiction et les parties sur la solution qui devra être apportée dans cette affaire.

Ainsi, en l'espèce, pour les raisons exposées, la juridiction de céans estime qu'il est satisfait aux conditions prévues à l'article 267 TFUE et qu'il est nécessaire de saisir la Cour, afin d'éviter le risque d'une interprétation erronée du droit de l'Union, en vue de son application dans la présente affaire.

En outre, la saisine de la Cour dans la présente affaire est également utile eu égard au fait que la question soulevée est une nouvelle question d'interprétation présentant un intérêt général aux fins de l'application uniforme du droit de l'Union, la jurisprudence existante n'apportant pas la clarification nécessaire pour régler cette situation juridique.

[OMISSIS : compétence de la Cour] [OMISSIS : procédure]

[OMISSIS : questions préjudicielles figurant dans le dispositif]

[OMISSIS : procédure] PAR CES MOTIFS,

AU NOM DE LA LOI

DÉCIDE :

La demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne formulée par la requérante est accueillie.

En vertu de l'article 267 TFUE, la Cour est saisie des questions préjudicielles suivantes :

1) L'article 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, examiné au regard du principe de neutralité fiscale, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre des services administratifs acquis, lorsqu'il est établi que tous les coûts enregistrés afférents aux services acquis ont été inclus dans les frais généraux de l'assujetti, alors que celui-ci effectue uniquement des opérations taxées, que la prestation des services est expressément confirmée par l'autorité fiscale et que le traitement fiscal appliqué est celui de l'autoliquidation (ce qui exclurait l'atteinte portée au budget de l'État) ?

2) Aux fins de l'interprétation des articles 2 et 168 de la directive 2006/112, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, des services de gestion et d'administration (à savoir des services d'assistance et de conseil dans divers domaines, de conseils financiers et juridiques), fournis entre des sociétés d'un groupe au profit de plusieurs membres de celui-ci, peuvent-ils être considérés par chaque membre individuellement comme étant utilisés pour les besoins des opérations taxées, c'est-à-dire acquis pour les besoins propres ?

3) Aux fins de l'interprétation de l'article 2 de la directive 2006/112, lorsqu'il est établi que les services intragroupe ne sont pas fournis au profit de l'un des membres du groupe, une société qui fait partie de ce groupe, mais qui est réputée ne pas avoir bénéficié de ces services, peut-elle être considérée comme un assujetti agissant en tant que tel ?

Conformément à l'article 412, paragraphe 1, point 7, du Codul de procedură civilă (code de procédure civile roumain), l'instance est suspendue de droit [OMISSIS].

[OMISSIS : procédure]

[OMISSIS : signatures]