

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 313/2017

Arrêt du 8 mars 2018

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd et Aubry Girardin.
Greffier : M. Ermotti.

Participants à la procédure

Groupement X. _____,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
intimée.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée; mandat de prestations; subventions,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 22 février 2017 (A-239/2016).

Faits :

A.

A.a. Le groupement X. _____ (ci-après: le groupement) est, selon l'art. 1 de ses statuts, une "association de droit public au sens de l'art. 44a de la loi forestière du 19 juin 1996 et des art. 51a à m de son règlement d'application du 8 mars 2006". Il est inscrit au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: la TVA) tenu par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 2 janvier 2012. Ses membres sont les communes de A. _____, B. _____, C. _____ et l'Etat de Vaud. Selon l'art. 2 de ses statuts, le groupement a pour buts:

"a) de promouvoir une gestion forestière efficace et durable dans les forêts pour lesquelles il a passé des contrats de gestion (ou dont il est l'exploitant);
b) de gérer et exploiter rationnellement les forêts de ses membres ou de tiers;
c) de procurer à ses membres les services d'un personnel forestier qualifié et formateur;
d) de promouvoir la gestion et l'entretien des forêts de protection;
e) de promouvoir la mise en valeur des produits secondaires;
f) de promouvoir le bois-énergie."

A.b. Le 21 février 2013, le groupement a adressé à l'Administration fédérale une "requête de contrôle sur demande" relative à la TVA. Ce contrôle, qui concernait la période fiscale 2012, a eu lieu le 2 octobre 2013. A cette occasion, l'Administration fédérale a constaté que l'entité concernée était au bénéfice de deux conventions conclues en mars 2012 avec l'Etat de Vaud, visant la prise en charge par le garde forestier employé du

groupement de tâches d'autorité publique sur le périmètre du triage forestier de A. _____-B. _____ et sur celui de C. _____, pour lesquelles le groupement percevait des contributions. L'Administration fédérale a retenu que lesdites contributions avaient été considérées à tort comme des subventions en lieu et place de contre-prestations et les a imposées.

Le contrôle a également permis de relever l'existence de divers financements versés par les membres du groupement, qui devaient être qualifiés de contre-prestations et imposés à ce titre.

A l'issue du contrôle, dans un document daté du 3 octobre 2013, l'Administration fédérale a fixé la créance fiscale en sa faveur pour la période s'étendant du 1er trimestre au 4e trimestre 2012 à 158'590 fr., plus intérêts moratoires. Le groupement s'est acquitté de ce montant le 1er décembre 2013.

B.

B.a. Par décision du 17 décembre 2013, couplée à une notification d'estimation, l'Administration fédérale a confirmé le montant de la créance fiscale pour la période précitée, y compris les intérêts moratoires dès le 15 octobre 2012. Le 30 janvier 2014, le groupement a contesté la notification d'estimation du 17 décembre 2013. Le 27 novembre 2015, l'Administration fédérale a constaté que l'entité concernée s'était acquittée à bon droit de la somme de 158'590 fr. fixée par la notification d'estimation litigieuse et qu'elle devait encore payer des intérêts moratoires pour un montant de 7'154 fr.

Le 7 janvier 2016, le groupement a formé réclamation contre cette décision, contestant l'imposition des rémunérations versées par l'Etat de Vaud et soutenant qu'il s'agissait de subventions. Le groupement ayant requis que l'écriture "soit transmise à titre de recours omissio medio au Tribunal administratif fédéral pour jugement de la cause", le 11 janvier 2016 l'Administration fédérale a transmis le mémoire de recours à cette autorité comme objet de sa compétence.

B.b. Par arrêt du 22 février 2017, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours. Après avoir constaté que le litige ne portait plus que sur l'imposition des montants versés en 2012 par l'Etat de Vaud au groupement sur la base des deux conventions conclues en mars 2012 (arrêt entrepris, p. 12), les juges précédents ont retenu, en substance, qu'en échange de ces contributions, l'Etat de Vaud recevait une contrepartie clairement délimitée par lesdites conventions. En effet, le garde forestier, employé du groupement, effectuait des tâches de la compétence du canton, ce que celui-ci indemnisait par le versement des rémunérations litigieuses. Il y avait donc échange de prestations et les montants alloués au groupement par l'Etat de Vaud étaient imposables sous l'angle de la TVA.

C.

Déclarant agir par la voie du "recours de droit public", le groupement demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 22 février 2017. Il se plaint de violations du droit fédéral.

L'Administration fédérale dépose des observations et conclut au rejet du recours. Le Tribunal administratif fédéral renonce à se déterminer sur le recours. Le recourant a répliqué.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours portés devant lui (ATF 140 IV 57 consid. 2 p. 59).

1.1. Le recourant a déclaré former un "recours de droit public". Cette désignation imprécise ne saurait lui nuire à condition que le recours remplisse les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (ATF 138 I 367 consid. 1.1 p. 370).

1.2. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte.

1.3. Au surplus, déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par le groupement directement touché par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours est recevable comme recours en matière de droit public.

2.

Le litige porte sur la question de savoir si les montants versés en 2012 par l'Etat de Vaud au recourant sur la base des deux conventions conclues en mars 2012 sont imposables sous l'angle de la TVA.

Le Tribunal administratif fédéral a confirmé la position de l'Administration fédérale à ce sujet et a retenu que les montants en question avaient été versés en contrepartie du travail fourni à l'Etat de Vaud par le garde forestier, employé du groupement. Il y avait donc échange de prestations et les rémunérations allouées au groupement par l'Etat de Vaud étaient soumises à la TVA. Le recourant critique ce point de vue. A son avis, les montants litigieux auraient été versés sur la base d'un "mandat de prestations" au sens de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA et seraient donc exclus du champ d'application de cette loi.

3.

L'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RO 2000 1300 et les modifications ultérieures; ci-après: aLTVA), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, a été abrogée avec effet au 31 décembre 2009 par la nouvelle loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Sous réserve d'exceptions, les normes de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTV A). Le présent litige portant sur la période fiscale 2012 (cf. supra let B.b), c'est exclusivement la LTVA qui trouve application (cf. arrêt 2C 307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 4).

4.

4.1. Les art. 18 LTVA et 29 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201) ont la teneur suivante:

"Art. 18 LTVA - Principe

1. Sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation; ces prestations sont imposables pour autant que la présente loi ne l'exclue pas.

2. En l'absence de prestation, les éléments suivants, notamment, ne font pas partie de la contre-prestation:

a. les subventions et autres contributions de droit public, même si elles sont versées en vertu d'un mandat de prestations ou d'une convention-programme au sens de l'art. 46, al. 2, Cst. [...]"

"Art. 29 OTVA - Subventions et autres contributions de droit public

Sont notamment réputées subventions ou autres contributions de droit public les contributions suivantes consenties par une collectivité publique:

a. les aides financières au sens de l'art. 3, al. 1, de la loi du 5 octobre 1990 sur les subventions (LSu);

b. les indemnités au sens de l'art. 3, al. 2, let. a, LSu, dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations;

c. les subsides en faveur de la recherche, dans la mesure où la collectivité n'a aucun droit exclusif sur les résultats de la recherche;

d. les fonds analogues à ceux des let. a à c versés sur la base du droit cantonal ou communal."

Concernant les subventions, l'art. 33 al. 6 let. b aLTVA avait une teneur analogue à celle de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, de sorte que la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne loi et la doctrine y relative restent pertinentes pour juger du présent cas.

4.2. Les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation sont soumises à la TVA, pour autant que la LTVA ne l'exclue pas (art. 18 al. 1 LTVA). La prestation est le fait

d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation; constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (art. 3 let. c LTVA). La prestation peut aussi bien constituer en des livraisons de biens qu'en des prestations de services (art. 3 let. d et e LTVA).

4.3. Pour qu'une prestation soit soumise à l'impôt, un échange de prestation est ainsi nécessaire. Il faut qu'un rapport existe entre la prestation et la contre-prestation, c'est-à-dire que la prestation engendre la contre-prestation (arrêt 2C 307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.2; cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 p. 241; 132 II 353 consid. 4.1 p. 356 s.). La pratique exige un "rapport économique étroit" ("innere wirtschaftliche Verknüpfung"; ATF 141 II 182 consid. 3.3 p. 187). Celui-ci se caractérise par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue. Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants pour l'appréciation (arrêts 2C 307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.2; 2C 100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.1; 2C 576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.2.1 et les nombreuses références citées).

4.4. Des prestations que l'Etat acquiert pour accomplir ses tâches publiques peuvent également être soumises à la TVA, à condition d'être en présence d'un échange de prestation et non pas d'un subventionnement (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189). En effet, l'art. 18 al. 2 let. a LTVA exclut expressément que "les subventions et autres contributions de droit public" puissent constituer une contre-prestation au sens exigé par la LTVA. Il y a donc lieu de distinguer entre deux cas de figure. Dans l'hypothèse où l'Etat verse une contribution en vue d'encourager et soutenir un certain comportement qui correspond à l'intérêt public, celle-ci constitue une subvention et il n'y a dès lors pas de place pour une imposition sous l'angle de la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189; 140 I 153 consid. 2.5.5 p. 162; arrêts 2C 196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5; 2C 105/2008 du 25 juin 2008 consid. 3.2; 2A.547/2002 du 26 mai 2004 consid. 2.3). En revanche, lorsque l'Etat acquiert une prestation concrète et individualisée pour accomplir une tâche lui incombant, on est en présence d'un échange de prestations soumis à la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189).

Il est vrai que, comme le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le préciser dans un arrêt récent, même dans le cas d'une subvention, il est attendu du bénéficiaire de celle-ci une sorte de "contrepartie", à savoir qu'il se comporte d'une manière conforme au but d'intérêt public en vue duquel la subvention a été octroyée (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189; 126 II 443 consid. 6c p. 453). Abstraction faite de cette "obligation de comportement" du bénéficiaire de la subvention, celle-ci a toutefois lieu sans contre-prestation au sens de la TVA; il ne faut pas fournir pour la subvention une prestation de valeur économique équivalente (cf. ATF 126 II 443 consid. 6c p. 453; arrêt 2A.547/2002 du 26 mai 2004 consid. 2.3, in RDAF 2004 II 419; arrêt 2A.233/1997 du 25 août 2000 consid. 6, in RDAF 2003 II 256; SCHALLER/SUDAN/SCHUEER/HUGUENOT, TVA annotée, 2005, § 5.4.1 ad art. 33 a LTVA p. 177). Dans un tel cas, il n'y a donc pas de lien économique étroit entre une prestation et une contre-prestation, de sorte qu'il ne peut pas être question d'un échange de prestations (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189; cf. arrêts 2C 105/2008 du 25 juin 2008 consid. 3.2 et 2A.197/2005 du 28 décembre 2005 consid. 4.1; voir aussi le Message du Conseil fédéral

sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008; FF 2008 6277, p. 6348 s.; GLAUSER/PILLONEL, in ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, n. 178 ad art. 18 LTVA p. 422). Il en va de même lorsque la subvention est versée en vertu d'un mandat de prestations (art. 18 al. 2 let. a LTVA; cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189; arrêt 2A.273/2004 du 1er septembre 2005 consid. 2.4, in RDAF 2006 II 61). Si la prestation économique fournie par l'Etat n'est pas liée à une (contre-) prestation spécifique de la part du bénéficiaire, mais que ce dernier demeure libre de déterminer, dans le cadre du mandat général de prestations, les mesures nécessaires à favoriser le but poursuivi, cela constitue en pratique un indice en faveur d'une subvention (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189; cf. arrêt 2C 196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5; arrêt 2A.233/1997 du 25 août 2000 consid. 8, in RDAF 2003 II 256).

5.

L'art. 51 de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les forêts (LFo; RS 921.0), dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016, a la teneur suivante:

”Art. 51 - Organisation forestière

1. Les cantons veillent à ce que le service forestier soit organisé de façon judicieuse.
2. Ils divisent leur territoire en arrondissements forestiers et en triages forestiers. Ils confient la surveillance de ces arrondissements forestiers à des ingénieurs forestiers diplômés en possession d’un certificat d’éligibilité et celle des triages à des gardes forestiers diplômés.”

Dans le canton de Vaud, l’ancienne loi forestière du 19 juin 1996 (aLVLFo; aRS/VD 921.01) et son ancien règlement d’application du 8 mars 2006 (aRLVLFo; aRS/VD 921.01.1), en vigueur jusqu’au 31 décembre 2013, prévoyaient que l’administration des triages forestiers, découpages administratifs correspondant au territoire placé sous la surveillance d’un garde forestier (art. 44 aLVLFo cum art. 58 al. 1 aRLVLFo), était assurée par l’employeur du garde forestier, qui pouvait être l’Etat, une commune ou un groupement de propriétaires (art. 58 al. 1 aRLVLFo). Concernant les groupements forestiers et les gardes forestiers, il était précisé ce qui suit:

”Art. 44a aLVLFo - Groupements forestiers

1. Les propriétaires de forêts publiques peuvent former des groupements forestiers en vue de rationaliser la gestion et l’exploitation de leurs forêts. Il est donné aux groupements forestiers une structure juridique de droit public.
2. Le Conseil d’Etat règle la forme juridique appropriée des groupements forestiers ainsi que la participation de l’Etat aux coûts des tâches exécutées par les groupements forestiers et qui incombent au Canton de par la législation fédérale.

[...]”

”Art. 44b aLVLFo - Forestier ou forestière de triage

1. Les gardes forestiers de triage peuvent être engagés par les groupements forestiers. Ils restent subordonnés à l’inspecteur des forêts s’agissant des tâches d’autorité qui incombent à l’Etat.”

6.

6.1. En l’espèce, il ressort de l’arrêt attaqué que le groupement est l’employeur du garde forestier chargé de gérer les triages de A. _____-B. _____ et de C. _____. Aux termes de deux conventions analogues passées en mars 2012 entre le recourant et l’Etat de Vaud (ci-après: les conventions), celui-ci a confié à l’employé du groupement une série de tâches d’autorité publique de sa compétence; il en contrôle l’exécution (art. 3 des conventions). Pour lesdites tâches, le garde forestier est subordonné à l’inspecteur des forêts d’arrondissement (art. 4 des conventions). Le groupement accepte que son employé assume des tâches relevant de la compétence de l’Etat pendant son temps de travail (art. 5 des conventions). Un catalogue détaillé des prestations à fournir par le garde forestier est annexé à chaque convention (art. 7 des conventions), comprenant la description précise des tâches à effectuer par celui-ci et le temps (indicatif) qu’il doit consacrer à leur réalisation. Le garde forestier doit établir un rapport d’heures journalier selon un modèle fourni par le Service des forêts, de la faune et de la nature du canton de Vaud (ci-après: le Service cantonal) et le remettre régulièrement pour contrôle à l’inspecteur des forêts (art. 11 des conventions). L’art. 8 des conventions traite en détail de la ”rémunération du groupement pour les tâches d’autorité publique” et prévoit un montant forfaitaire (46’092 fr. pour le triage de C. _____ et 56’307 fr. pour celui de A. _____-B. _____).

6.2. Au vu de la situation exposée ci-dessus, force est de constater que les rémunérations forfaitaires versées en 2012 par l’Etat de Vaud au groupement ne constituaient pas des subventions, mais ont été allouées en contrepartie du travail fourni par le garde forestier, employé du recourant. En effet, les montants en question n’avaient pas pour but d’encourager et soutenir un comportement (d’intérêt public) de la part du groupement, tout en laissant celui-ci libre de déterminer les mesures nécessaires à favoriser le but poursuivi (cf. supra consid. 4.4. in fine). Au contraire, les rémunérations litigieuses étaient liées à une série de prestations spécifiques, fournies par le collaborateur du recourant, sur la base d’un cahier de charges très détaillé. En outre, l’Etat de Vaud, par son Service cantonal, avait un pouvoir de contrôle sur le garde forestier, qui devait transmettre régulièrement à l’inspecteur des forêts un rapport d’heures journalier pour contrôle. L’employé du groupement était en effet subordonné à l’inspecteur des forêts d’arrondissement dans l’accomplissement des tâches d’autorité publique

que l'Etat de Vaud lui avait confiées.

Tous ces éléments sont des indices concordants propres à démontrer que les montants versées en 2012 par l'Etat de Vaud au groupement ont été octroyés en contrepartie d'un ensemble de prestations de valeur économique équivalente, définies avec précision dans les conventions et leurs annexes, que le recourant - par le biais de son employé - était tenu de fournir. Il en découle que, conformément à ce qu'a retenu à juste titre le Tribunal administratif fédéral, le système mis en place constituait, sous l'angle de la TVA, un échange de prestations et ne représentait pas un subventionnement. Le fait que les dispositions sur la base desquelles ont été versées les rémunérations forfaitaires en question emploient le terme "subventions" n'y change rien, dans la mesure où la notion de subvention est en premier lieu un concept économique (ATF 126 II 443 consid. 6c p. 453; SCHALLER/SUDAN/SCHUEER/HUGUENOT, op. cit., § 5.4.2 ad art. 33 aLTVA p. 177) qui, sous l'angle de la TVA, doit être examiné in concreto et indépendamment de sa dénomination. Contrairement à ce que soutient le recourant, l'autorité précédente n'a dès lors pas violé l'art. 18 al. 2 let. a LTVA en confirmant la décision de l'Administration fédérale selon laquelle les rémunérations versées par l'Etat de Vaud au groupement étaient soumises à la TVA.

6.3. Il y a encore lieu de souligner que les critiques du recourant relatives au fait que l'Etat de Vaud avait délégué au groupement des "tâches étatiques" sur la base d'un mandat de prestations fondé sur l'art. 44b aLVL-Fo (recours, § 3.2; cf. supra consid. 5 in fine), ne sont pas pertinentes. L'intéressé semble soutenir que, en cas de délégation de tâches publiques par le biais d'un mandat de prestations, "la TVA n'est pas due en vertu de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA" (recours, § 3.2). Ce raisonnement ne peut être suivi. En effet, les prestations que l'Etat acquiert pour accomplir ses tâches publiques peuvent être soumises à la TVA, à condition d'être en présence d'un échange de prestations et non pas d'un subventionnement (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189; cf. supra consid. 4.4). Or, on vient de voir que tel est le cas en l'espèce. Comme l'a observé à juste titre l'Administration fédérale dans ses déterminations, du moment que le système mis en place constituait, sous l'angle de la TVA, un échange de prestations, tout subventionnement au sens de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA était exclu, et ce indépendamment de la question de savoir si les montants alloués par l'Etat étaient fondés ou non sur un mandat de prestations. Le grief ne peut ainsi qu'être écarté.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué au recourant, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 8 mars 2018

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Ermotti