



Cour I
A-239/2016

Arrêt du 22 février 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Salome Zimmermann, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

Groupement forestier A. _____,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC, Division
principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), année 2012.

Faits :**A.**

A.a Le groupement forestier A._____ (ci-après : le groupement ou le recourant) est, selon l'art. 1 de ses statuts approuvés par le Conseil d'Etat du canton de Vaud le 5 octobre 2011, 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 », formée par les communes de B._____, C._____, D._____ et l'Etat de Vaud. Le groupement est une personne morale dotée de la personnalité juridique. Il est inscrit au registre des assujettis à la TVA depuis le 2 janvier 2012.

A.b Aux termes de l'art. 2 de de ses statuts, il 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.

B.

B.a Le 21 février 2013, aux termes de son premier exercice comptable en tant qu'assujetti à la TVA, le groupement a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou l'autorité inférieure) une « requête d'un contrôle sur demande », lequel a eu lieu le 2 octobre 2013.

B.b Ce contrôle, qui concernait la période fiscale 2012, a notamment permis de constater que le groupement 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 des tâches d'autorité publique sur le périmètre du triage forestier de [...] (B._____ et C._____) ainsi que pour celui de [...] (D._____) pour lesquelles il percevait des contributions.

Ces contributions ayant été considérées à tort comme des subventions en lieu et place de contre-prestations, l'AFC a imposé ces versements de

l'Etat de Vaud et modifié en conséquence la clé de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (ci-après : REDIP).

B.c Par ailleurs, le contrôle a aussi permis de relever l'existence de divers financements versés par les membres, versement considérés également à tort comme des subventions. L'AFC les a donc imposés comme des contre-prestations. Cette nouvelle qualification a également nécessité une modification correspondante de la clé de REDIP.

B.d En définitive, à l'issue du contrôle, l'AFC a fixé, dans un document daté du 3 octobre 2013 et intitulé « Résultat du contrôle », la créance fiscale en sa faveur pour la période allant du 1^{er} trimestre au 4^{ème} trimestre 2012 à 158'590 francs, plus intérêts moratoires. Le groupement s'est acquitté de de la somme de 158'590 francs le 1^{er} décembre 2013 sans émettre aucune réserve.

B.e Par notification d'estimation n° [...] du 17 décembre 2013, couplée à une décision formelle, l'AFC a confirmé le montant de la créance fiscale pour la période précitée, plus intérêts moratoires dès le 15 octobre 2012.

C.

C.a Par lettre chargée du 30 janvier 2014 portant trois signatures et rédigée sur papier à entête d'une fiduciaire, le groupement a contesté la notification d'estimation précitée et réfuté la qualification retenue par l'AFC de contre-prestations imposables des versements effectués par l'Etat de Vaud. Le groupement prétend par ailleurs que les activités effectuées relèvent de la puissance publique.

C.b Invité le 6 novembre 2015 à régulariser son écriture en raison de l'absence de signature valable et à produire des copies des conventions conclues avec l'Etat de Vaud, le groupement s'est exécuté par pli des 17 et 23 novembre 2015.

C.c Par décision du 27 novembre 2015, l'AFC a constaté que le groupement s'est acquitté à bon droit de la somme de 158'590 fixée par la notification d'estimation du 17 décembre 2013 et qu'il lui restait devoir les intérêts moratoires pour un montant de 7'154 francs.

D.

D.a Le 7 janvier 2016, le groupement forme réclamation contre la décision précitée dont il requiert l'annulation, requérant que l'écriture soit transmise à titre de recours "*omisso medio*" au Tribunal administratif fédéral (TAF)

pour jugement de la cause. En substance, le recourant prétend que le garde forestier dispose bel et bien de prérogatives de puissance publique et que les versements effectués par le Canton de Vaud sont des subventions.

Le 11 janvier 2016, L'AFC transmet le mémoire du recourant au TAF comme objet de sa compétence.

D.b Invitée par décision incidente du TAF du 18 janvier 2016 à établir les pouvoirs de représentation des personnes agissant en son nom, le recourant s'exécute le 1^{er} février 2016 par la production de plusieurs documents.

D.c Dans sa réponse du 24 février 2016, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions - non réalisées en l'espèce - prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) le TAF connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF).

1.2

1.2.1 La procédure devant le TAF est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2.2 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. L'année fiscale concernée ici, soit 2012, est donc soumise au nouveau droit. L'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), applicable jusqu'au 31 décembre 2009, ne jouant aucun rôle dans la présente affaire, les dispositions de la LTVA seront citées dans leur teneur actuelle. Cela étant, dans la mesure où elle reste pertinente, il sera également fait référence à la jurisprudence rendue sous l'ancien régime.

1.2.3 La loi forestière du 19 juin 1996 du canton de Vaud et son règlement d'application du 8 mars 2006 ont été abrogés par la loi forestière du 8 mai

2012 (LVLFo, RSV 921.01) et le règlement d'application de la loi forestière du 8 mai 2012 (RLVLFo, RSV 921.01.1) entrés en vigueur le 1er janvier 2014. Compte tenu de l'année fiscale concernée, les dispositions de la LVLFo et le RVLFo seront citées en tant que besoin dans leur teneur en vigueur à l'époque des faits déterminants. Cela étant, l'art. 44a aLVLFo correspond en substance à l'art. 11 LVLFo et les art. 51a à m aRLVLFo aux actuels art. 8 ss RLVLFo.

1.3 Selon l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Si la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC motivée en détail, elle est transmise à titre de recours, à la demande de l'auteur de la réclamation ou avec son assentiment, au TAF (recours *omisso medio*, art. 83 al. 4 LTVA). Cela correspond au cas d'espèce, la réclamation ayant été déposée à titre de recours *omisso medio* et portant contre la décision de l'AFC du 27 novembre 2015, laquelle est suffisamment détaillée. Il s'ensuit que la compétence fonctionnelle du TAF est donnée.

1.4 Selon l'art. 21 de ses statuts, le groupement est valablement engagé par la signature collective à deux du président et d'un autre membre du comité. Ainsi, déposé en temps utile (cf. art. 50 al.1 en lien avec l'art. 22a al. 1 let. c PA) et dans les formes requises (cf. art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse – dûment représenté par la présidente et un membre du comité – lequel possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable et il peut être entré en matière sur ses mérites.

2.

2.1 Le TAF constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le TAF définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF

2007/27 consid 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

2.3 Avant tout autre examen, il s'agit de rappeler dans un premier temps les règles générales qui définissent une opération imposable (consid. 3.1) et la notion d'activités relevant de la puissance publique (consid. 3.2) ainsi que celles qui régissent l'imposition des subventions (cf. consid 3.3).

3.

3.1

3.1.1 La Confédération perçoit un impôt général sur la consommation selon le système de la TVA, avec déduction de l'impôt préalable (cf. art. 130 Cst. et art. 1 al. 1 LTVA). Sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (TVA) les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation, pour autant que la présente loi n'exclue pas leur imposition (art. art. 1 al. 2 let. b et art. 18 al. 1 LTVA). Il y a donc 3 éléments essentiels : une opération sur le territoire suisse, un assujetti et un rapport de prestation. Si l'un de ces éléments fait défaut, il n'y a pas de fait générateur de l'impôt et l'activité sort du champ d'application de la TVA suisse (cf. SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in : Martin Zweifel et. al. [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTG-Kommentar 2015]*, 2015, art. 18 n° 1 ss).

3.1.2 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 notion de prestation est un terme générique qui recouvre tant les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de service (art. 3 let. e LTVA ; arrêt du TAF A-5065/2015 du 9 mai 2016 consid. 2.2.1).

Une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contrepartie (la contre-prestation au sens de l'art. 3 let. f LTVA ; c'est ce qu'on appelle le rapport d'échange de prestations, cf. ALOIS CAMENZIND et AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3ème éd., 2012, n° 591 ; FELIX GEIGER, in : Felix Geiger/Regine Schluckebier [éd.], MWSTG Kommentar, 2012, art. 18 n° 2). Le caractère onéreux est l'élément caractéristique de l'opération imposable. Autrement dit, si le fournisseur de la prestation et le destinataire de celle-ci ne sont pas dans un rapport d'échange, l'activité est insignifiante pour la TVA (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6905/2015 du 22 juin 2016 consid. 6.2). L'art. 3 let. f LTVA définit la contre-prestation comme la valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation.

3.1.3 Un tel rapport d'échange de prestations suppose un rapport économique étroit dans le sens que la prestation déclenche la contre-prestation (ATF 141 II 182 consid. 3.3, 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2). Tel est le cas, en principe, lorsque l'échange repose sur un contrat (arrêts du TF 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 ; arrêt du TAF A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 3.3.2), alors même que l'existence d'un rapport contractuel n'est pas exigée (ATF 126 II 249 consid. 4a ; arrêt du TAF A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.2). En effet, savoir si l'on se trouve en présence d'un rapport de prestation se détermine avant tout d'un point de vue économique (cf. ATAF 2008/63 consid. 2.1). Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indices et ne peuvent à eux seuls justifier une qualification fiscale (cf. arrêt du TF 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les réf. cit.; ATAF 2007/23 consid. 2.3.2 ; arrêts du TAF A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.3, A-457/2014 du 21 août 2014 consid. 3.2.2 ; BOSSART/ CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar 2015, art. 18 n° 14 s). Ainsi ce qui compte n'est pas que la prestation ou la contre-prestation soit fournie en vertu d'une obligation légale ou contractuelle mais bien le lien économique existant entre les deux. Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la contre-prestation soit exclusivement apportée par le destinataire de la prestation (cf. arrêt du TF 2A. 389/2001 du 26 février 2002 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-457/2014 du 21 août 2014 consid. 3.2.1).

3.1.4 L'impôt se calcule sur la contre-prestation effective (art. 24 al. 1 phr. 1 LTVA). Déterminer si une prestation a été consentie en contrepartie

d'une contre-prestation, c'est-à-dire savoir si le montant perçu par le contribuable a le caractère d'une contre-prestation, est une question qu'il convient d'examiner du point de vue du destinataire de la prestation (cf. arrêts du TF 2C_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3, 2C_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.2). La forme de la contre-prestation ne joue pas de rôle ; la contrepartie peut consister non seulement en un montant en espèces mais également en une marchandise, en un service ou être la compensation d'une créance. Elle doit cependant être exprimée en argent, c'est-à-dire être « appréciable en argent » (arrêts du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.4.3, A-1420/2006 du 10 avril 2008 consid. 4.1.1). L'art. 24 al. 3 LTVA précise en effet qu'en cas d'échange, la contre-prestation correspond à la valeur marchande de la prestation fournie en contrepartie.

3.2

3.2.1 Est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, c'est-à-dire celui qui, sans être libéré de l'assujettissement, exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence et agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (art. 10 al. 1 LTVA). Peuvent également être des sujets fiscaux les collectivités publiques, respectivement les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes et les autres institutions de droit public (art. 12 al. 1 LTVA).

3.2.2 Si les collectivités et autres institutions publiques peuvent être assujetties à la TVA, cela ne signifie pas encore qu'elles le soient pour toutes leurs activités. Ainsi, ne font pas partie de la contre-prestation et ne sont donc pas soumises à la TVA, les émoluments, les contributions et autres montants encaissés pour des activités relevant de la puissance publique (art. 18 al. 2 let. I LTVA). Une activité relevant de la puissance publique est une activité d'une collectivité publique qui est de nature non entrepreneuriale, notamment non commerciale et qui n'est pas en concurrence avec l'activité des entreprises privées, même si des émoluments, des contributions ou des taxes sont perçus pour cette activité (art. 3 let. g LTVA). La notion d'activité relevant de la puissance publique au sens de la LTVA est plus restrictive que celle de tâche de droit public (ATF 141 II 182 c. 3.4). Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne LTVA, l'activité relevant de la puissance publique est décrite comme impliquant un rapport de subordination et un pouvoir de coercition à l'égard des citoyens, fondés sur le droit public (ATF 125 II 480 c. 8b ; arrêt du TF 2A.197/2005 du 28 décembre 2005 c. 3.1).

L'art. 12 al. 4 LTVA habilite le Conseil fédéral à déterminer les prestations des collectivités publiques qui sont considérées comme entrepreneuriales et donc imposables. Sur cette base, il a édicté l'art. 14 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201) qui, contient une liste exemplative d'activités qui sont réputées entrepreneuriales.

3.2.3 Les activités relevant de la puissance publique peuvent non seulement être accomplies par l'Etat lui-même, mais également par d'autres institutions de droit public, par des personnes ou des organismes privés auxquels des tâches publiques ont été confiées (cf. arrêts du TF 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 3, 2A.167/2005 du 8 mai 2006 consid. 10.2, 2A.388/2001 du 26 février 2002 consid. 4.4; MATHIAS BOPP/DOMINIQUE KÖNIG, *Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen in neuen MWSTG*, in: ASA 78 p. 796 ss; ALOIS CAMENZIND et AL, *Handbuch zum MWSTG*, n° 553 p. 238). Le transfert de l'exercice de la puissance publique doit satisfaire les trois conditions cumulatives suivantes : a) la collectivité déléguante a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique ; b) la délégation d'exercer la fonction ou l'activité est prévue par la loi ; c) la personne ou l'entité délégataire agissant dans l'exercice de la puissance publique est habilitée à prononcer de décisions au sens de l'art. 5 PA (ou de dispositions cantonales correspondantes) prises en leur propre nom (cf. info TVA 19 concernant les collectivités publiques, ch. 1.2.1 ; arrêts du TAF A-457/2016 du 21 août 2014 consid. 3.4.2, A-2628/2012 du 5 février 2013 consid. 2.3.3).

3.3

3.3.1 Des prestations que l'État acquiert pour accomplir ses tâches publiques peuvent également être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. La condition est aussi ici qu'un échange de prestations soit présent et non pas un subventionnement, lequel ne constitue aucune contre-prestation au sens de la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5). En effet, aux termes de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, en l'absence d'une prestation, ne font pas entre autres partie de la contre-prestation 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.

3.3.2

3.3.2.1 Selon l'art. 29 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), sont notamment réputées

subventions ou autres contributions de droit public les contributions consenties par une collectivité publique au titre d'aides financières au sens de l'art. 3 al. 1 de la loi du 5 octobre 1990 sur les subventions (LSu, RS 616.1) ou au titre d'indemnités au sens de l'art. 3 al. 2 let. a LSu ; pour ce dernier cas, dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations. Il en va de même des fonds analogues versés sur la base du droit cantonal ou communal.

L'art. 3 al. 1 LSu définit les aides financières comme des avantages monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale aux fins d'assurer ou de promouvoir la réalisation d'une tâche que l'allocataire a décidé d'assumer.

D'après l'art. 3 al 2 LSu, sont des indemnités les prestations accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale et destinées à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement a) de tâches prescrites par le droit fédéral ; b) de tâches de droit public déléguées par la Confédération.

3.3.2.2 En matière de droit cantonal, l'art. 7 al. 1 de la loi vaudoise du 22 février 2005 sur les subventions (LSubv ; RSV 610.15) dispose que les subventions consistent en des indemnités ou des aides financières. Les indemnités sont des prestations pécuniaires ou des avantages économiques, accordés à des bénéficiaires externes à l'administration cantonale, ayant pour but d'atténuer ou de compenser les charges financières résultant de l'accomplissement de tâches publiques déléguées par l'Etat (art. 7 al. 2 LSubv). Les aides financières sont des prestations pécuniaires ou des avantages économiques accordés à des bénéficiaires externes à l'administration cantonale afin d'assurer ou de promouvoir la réalisation de tâches d'intérêt public qu'ils ont décidé d'assumer (art. 7 al. 3 LSubv).

Toutefois, les indemnités au sens de la LSu ou au sens de la LSubv ne sont pas constitutives de subventions lorsqu'elles s'inscrivent dans un rapport de prestations. Il faut donc distinguer les cas où l'Etat alloue une subvention de ceux où il acquiert une prestation concrète et individualisable pour accomplir une tâche lui incombant (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 et les réf. cit. ; arrêt du TAF A-6381/2015 du 5 août 2016 consid. 2.2.1.4)

3.3.3 D'une façon générale les subventions sont désignées comme des prestations découlant du droit public qui sont accordées à d'autres sujets de droit dans un certain but, sans que cela ne conduise à l'existence d'une contrepartie directe pour l'auteur de la subvention. Il n'existe cependant

pas une définition de la notion de subvention qui soit reconnue de manière générale (cf. ATF 126 II 443 consid. 6b ; arrêt du TAF A-6381/2015 du 5 août 2016 consid. 2.2.1.3). Cela étant, la doctrine et la jurisprudence s'accordent sur un certain nombre de caractéristiques afférentes aux subventions (PIERRE-MARIE GLAUSER/ALEXANDRA PILLONEL, in : MWSTG-Kommentar 2015, art. 18 n° 154).

3.3.4 La notion de subvention est en premier lieu un concept économique. Sont des subventions les versements des pouvoirs publics qui visent à inciter leur bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but d'intérêt public, sans qu'il n'y ait d'obligation de résultat (cf. ATF 140 I 153 consid. 2.5.5 ; arrêts du TF 2C_105/2008 du 25 juin 2008 consid. 3.2, 2A.273/2004 du 1er septembre 2005 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.4.2). Comme l'Etat n'est cependant pas en principe autorisé à "faire des cadeaux", la notion de subvention présuppose nécessairement que le récipiendaire de la subvention satisfasse certains devoirs et se comporte d'une manière qui paraît être la contrepartie digne d'être encouragée dans l'intérêt public (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5, 126 II 443 consid. 6c ; arrêt du TAF A-6381/2015 du 5 août 2016 consid. 2.2.1.3). Cependant, hormis ce comportement attendu du bénéficiaire, ces montants sont alloués « gratuitement », c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui les verse (ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C_196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5, 2A.547/2002 du 26 mai 2004 consid. 2.3 ; ATAF 2010/6 consid. 3.2.2 ; arrêts du TAF A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.4.2, A-2599/2015 du 19 octobre 2015 consid. 3.1.3). Cette « gratuité » explique pourquoi ils ne peuvent être assimilés à des contre-prestations imposables (arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.2.2). En effet, en l'absence de lien économique étroit entre la prestation et la contre-prestation, on ne peut parler d'un échange de prestations (ATF 126 II 443 consid. 6e et 6f ; arrêt du TF 2C_105/2008 du 25 juin 2008 consid. 3.2).

3.3.5 Si le versement en argent des pouvoirs publics n'est pas lié à une prestation spécifique du bénéficiaire et que ce dernier demeure libre de déterminer comment il veut prendre les mesures qui – dans le cadre du mandat général de prestation – sont nécessaires à favoriser le but poursuivi, cela parle en faveur d'une subvention conformément à la pratique (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C_196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5 et 2.6; 2A.233/1997 du 25 août 2000 consid. 8). Une indemnisation ne constitue pas non plus la contrepartie d'une prestation, son

rôle étant d'atténuer ou de compenser les charges financières qui incombent au bénéficiaire du fait qu'il s'est engagé à accomplir des tâches de droit public (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2A.273/2004 du 1^{er} septembre 2005 consid. 2.3).

4.

En l'espèce, le dispositif de la décision, à l'annulation de laquelle conclut le recourant, confirme la totalité de la créance fiscale, laquelle inclut la partie concernant la modification relative aux financements versés par les membres (cf. consid. B.c). Or, le recourant ne formule des griefs qu'à l'encontre de la qualification des contributions de l'Etat de Vaud. La Cour de céans en déduit que les autres aspects de la créance fiscale ne sont pas contestés (cf. consid. 2.1) et que le litige porte uniquement sur l'imposition des montants versés en 2012 par l'Etat de Vaud au recourant sur la base des deux conventions conclues entre eux.

Il convient donc de présenter tout d'abord l'organisation mise en place dans le canton de Vaud pour la gestion des forêts et les conventions régissant les rapports en cause (cf. consid. 5), puis – le recourant ne contestant pas son statut de corporation de droit public assujettie à la TVA – de déterminer si les montants litigieux constituent des subventions ou des contre-prestations imposables (consid. 6) avant d'examiner s'ils échappent la TVA au motif qu'ils seraient la contre-prestation d'activités relevant de la puissance publique (cf. consid. 7).

5.

5.1 En matière de forêts, la Confédération a une compétence législative limitée aux principes (art. 77 Cst.). L'art 51 al. 1 de loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les forêts (LFo, RS 921.0) exige des cantons qu'ils veillent à ce que le service forestier soit organisé de façon judicieuse. Ils doivent également diviser leur territoire en arrondissement forestiers, dont ils confient la surveillance à des ingénieurs forestiers diplômés en possession d'un certificat d'éligibilité, et en triages forestiers, dont la surveillance est confiée à des gardes forestiers diplômés (cf. art. 51 la. 2 LFo dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2016, RO 1992 2521).

5.2

5.2.1 Conformément à l'art. 51 al. 2 LFo, le canton de Vaud a divisé son territoire en triages forestiers (art. 44 aLVLFo). Ces triages forestiers sont des découpages administratifs correspondant au territoire placé sous la surveillance d'un garde forestier (cf. art. 58 al. 1 aRLVLFo en relation avec les art. 44, 48 et 62 aLVLFo). L'administration des triages est assurée par

l'employeur du garde forestier, qui peut être l'Etat, une commune ou un groupement de propriétaires (art. 58 al. 2 aRLVLFo). Les triages forestiers sont administrés selon les instructions du département, d'entente avec les communes concernées (art. 58 al 3 aRLVLFo).

5.2.2 Le groupement forestier est une réunion de propriétaires de forêts publiques et a pour but principal la gestion et l'exploitation rationnelle des forêts dont elle est propriétaire, locataire ou pour lesquelles elle a passé des contrats de gestion (art. 51a aRLVLFo en relation avec l'art. 44a al. 1 a LVLFo). Les propriétaires de forêts privées peuvent confier la gestion de leurs forêts aux groupements forestiers sur la base de contrats de gestion (art. 44a al. 3 a LVLFo). Le groupement forestier prend la forme d'une corporation de droit public dotée de la personnalité juridique (art. 51b aRLVLFo).

5.2.3 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 (art. 44b aLVLFo). Les gardes forestiers sont chargés de la surveillance des forêts de leur triage, et de l'organisation et de l'exécution des travaux qui leur sont confiés (art. 57 al. 1 aLVLFo). L'art. 57 al. 2 aLVLFo détaille la mission des gardes forestiers. L'art. 57 al. 3 aLVLFo prévoit qu'un cahier des charges précise leurs compétences.

5.2.4 Les coûts des triages forestiers sont supportés par les bénéficiaires (art. 62 al. 1 aLVLFo). La part des frais des triages communaux et intercommunaux à charge de l'Etat est fixée forfaitairement ; le Conseil d'Etat arrête les règles de fixation du forfait, notamment pour la part relative aux forêts cantonales, privées et les tâches relevant de l'Etat (art. 62 al. 2 aLVLFo). A l'art. 71 al. 3 aRLVLFo, intitulé « Rémunération des tâches des gardes forestiers », il est dit que pour « [les] tâches générales, la rémunération des gardes forestiers des triages communaux et intercommunaux, ainsi que des groupements forestiers, s'effectue sur la base d'un montant fixe calculé pour tous les triages par le département. S'agissant des tâches d'autorité publique telles que la police forestière et la conservation des forêts et biotopes, la surveillance de l'exploitation des forêts, la surveillance sanitaire et la surveillance des dangers naturels, la rémunération s'effectue sur la base de montants forfaitaires calculés par le département sur la base de variables[...] » énumérés aux let. a–e de la disposition en question.

5.3

5.3.1 En l'occurrence, le recourant a conclu avec le SFFN deux conventions (toutes rédigées sur la base du même modèle ; cf. pces 13–14 classer AFC), desquelles il ressort qu'il est l'employeur du garde forestier chargé de gérer les triages de B. _____ – C. _____ et de D. _____. L'Etat confie certaines tâches d'autorité publique, de sa compétence, au garde forestier ; Il en contrôle l'exécution (art. 3 des conventions). Le garde forestier relève administrativement du recourant. Pour les tâches d'autorité publique, il est subordonné à l'inspecteur des forêts d'arrondissement (art. 4 des conventions). Le recourant accepte que le garde forestier assume des tâches relevant de la compétence de l'Etat pendant son temps de travail et de rester neutre concernant les tâches d'autorité que celui-ci effectue pour l'Etat (art. 5 des conventions). Un catalogue des prestations pour les tâches d'autorité publique à accomplir personnellement par le garde forestier est annexé aux conventions (art. 7 des conventions). L'art. 8 des conventions traite de la rémunération du groupement pour les tâches d'autorité publique.

5.3.2 Le catalogue des prestations dont il est question au point 7 est annexé aux conventions. Ce catalogue est structuré en trois chapitres ordonnés par les lettres A à C. Le premier chapitre (A) donne les caractéristiques déterminantes du triage ; le deuxième (B) dresse la liste des prestations attendues alors que le troisième (C) fixe le taux d'exigibilité des prestations. Le chapitre B contient deux sections : l'une (1) liste les tâches générales avec un temps fixe identique pour chaque triage et l'autre (2) les tâches avec un temps variable en fonction des caractéristiques du triage. Neuf tâches différentes sont prévues et décrites de manière précise avec indication pour chacune d'elle du nombre d'heures que le garde forestier doit consacrer à leur réalisation, soit 834.2 heures au total, pour le triage de B. _____ – C. _____, respectivement 682.8 heures pour celui de D. _____. Il est précisé que le temps prévu pour chaque prestation est indicatif et que seul le temps total est pris en compte pour le calcul de l'indemnité forfaitaire. Le chapitre C fixe le taux d'exigibilité des prestations à 90% du montant total des heures défini sous lettre B. Pour atteindre cet objectif, le garde forestier dispose d'une marge d'ajustement à mettre en œuvre en fonction des priorités d'action définies d'entente avec l'inspecteur des forêts d'arrondissement. La dernière phrase stipule que le rapport de travail établi par le garde forestier permet de contrôler les prestations effectuées.

L'art. 11 des conventions stipule que le garde forestier doit établir un rapport d'heures journalier selon un modèle établi par le SFFN et qu'il doit le

remettre régulièrement pour contrôle à l'inspecteur des forêts. En fin d'année, il doit rédiger un rapport annuel présentant le bilan chiffré et qualitatif des tâches d'autorité publique accomplies.

L'art. 12 des conventions charge le SFFN du suivi et du contrôle de la subvention. Il peut requérir auprès du groupement, tous les renseignements utiles au suivi et au contrôle de la subvention.

5.3.3 S'agissant du mode de rémunération, il ressort de l'art. 8.1 des conventions que les tâches d'autorité publique, ainsi que les tâches générales découlant de ces dernières selon l'annexe 1, sont rémunérées au groupement pour un montant forfaitaire annuel de 56'307 francs, respectivement, pour l'autre convention de 46'092 francs. Pour la fixation du montant, il est renvoyé à l'art. 71 al. 3 aRVLV Fo, étant précisé que le calcul est basé sur les conditions salariales, sociales, d'équipement et d'indemnisation du garde forestier correspondant au personnel cantonal équivalent.

6.

6.1

6.1.1 La Cour de céans constate de ce qui précède qu'un certain nombre de tâches d'autorité échoient de par la loi au garde forestier, quel que soit son employeur (l'Etat, une commune ou un groupement de propriétaires, cf. art. 58 al. 2 a RLVL Fo). Que même s'il est, comme en l'espèce, engagé par un groupement forestier, il reste subordonné à l'inspecteur des forêts pour l'accomplissement des tâches d'autorité publique. Autrement dit, les tâches que l'Etat de Vaud, par le SFFN, confie au garde forestier du recourant lui incombent. Les indices en faveur de l'existence de prestations concrètes et individualisées sont nombreux ; notamment le caractère exhaustif et détaillé des tâches que doit accomplir le garde forestier et le contrôle auquel ce dernier est soumis. Il a en effet l'obligation d'effectuer un rapport d'heures journalier et un autre annuel avec bilan chiffré et qualitatif.

6.1.2 Certes, tant l'art. 3 al. 2 let. a LSu que l'art. 7 al. 2 LSubv qualifient de subvention les indemnités accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale (respectivement cantonale) et destinées à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement de tâches prescrites par le droit fédéral (respectivement de tâches publiques déléguées par l'Etat). Cela étant, l'art. 29 let. b OTVA exige encore, pour que ces contributions versées par l'Etat revêtent la qualité de subventions au sens de la TVA, l'absence d'un rapport de prestations. Or en l'espèce, le versement litigieux dépasse le soutien financier à une tâche d'intérêt général prévue par la loi. Le montant versé ne se limite en effet

pas à indemniser le recourant mais sert bien à couvrir les frais engendrés par l'exécution des tâches d'autorité publique. Cela ressort notamment du calcul de la rémunération des heures de travail. A cela s'ajoute le peu de marge de manœuvre dans l'organisation et la réalisation des tâches confiées qui plaide également en faveur d'un rapport de prestations. La priorisation des actions se définit avec l'inspecteur des forêts et non avec le recourant. Celui-ci est lié à l'Etat par une convention et ne peut pas décider s'il veut ou non exécuter les tâches publiques dont il est question pas plus qu'il ne peut décider comment les exécuter. En échange de sa contribution, l'Etat reçoit une contrepartie clairement délimitée par la convention et le cahier des charges. Il est ainsi le destinataire de la prestation que fournit le recourant, laquelle consiste à permettre à son employé, le garde forestier, d'effectuer les tâches de la compétence de l'Etat. La contre-prestation s'effectuant par le versement d'une rémunération forfaitaire en lien avec la prestation fournie ; il faut donc retenir l'existence d'un rapport d'échange.

Dans ce contexte, il faut rappeler qu'à cet égard, peu importe la manière dont est qualifié le montant versé par l'Etat dans la convention. En effet, quand bien même cette qualification peut être un indice, seule est déterminante l'approche économique en matière de TVA (cf. consid. 3.1.3).

6.1.3 L'examen de la systématique de la aLVLFo conduit au même résultat. Le titre VI « Encouragements et dispositions financières » est structuré en deux sections : section I « Indemnités et aides financières » et section II « Répartition des charges ». Si la section I fait clairement référence à l'art. 7 LSubv en évoquant les mesures d'encouragement ainsi que les indemnités et les aides financières possibles, la section II traite tout aussi clairement de la répartition de différents coûts, en particulier ceux des triages (cf. consid. 5.2.4) et n'envisage pas la part qui revient à l'Etat comme une subvention.

6.1.4 Pour être complet, on remarque aussi que la nature du versement opéré par l'Etat ressort encore plus distinctement si l'on considère le fait qu'il s'agit d'une relation purement bipartite. Souvent, une subvention a pour objectif de permettre à une entité de fournir des prestations à des tiers que ceux-ci n'acquerraient pas à leur prix de revient effectif, comme des places de spectacle, des services d'aide ou des activités d'enseignement. Dès lors, l'Etat verse tout ou partie des fonds nécessaires et le bénéficiaire de la subvention peut ensuite mettre sur pied les prestations attendues et en faire profiter la population. Certes, il peut arriver qu'il n'y ait pas de tiers acquéreur d'une prestation, quand les activités subventionnées ont pour but la promotion d'une idée, la préservation du patrimoine ou la protection

de la nature, par exemple, mais il n'en reste pas moins que le bénéficiaire direct de l'activité exercée n'est pas l'Etat lui-même (arrêt du TAF A- 5145/2015 du 13 juin 2016 consid. 5.4), contrairement au cas de l'es-pèce où seul l'Etat a un intérêt à la réalisation de la prestation.

6.2

6.2.1 A cet égard, les arguments du recourant – qui soutient que les bénéficiaires des prestations sont nombreux, citant notamment les associations de sports et loisirs et les touristes – sont sans consistance. Certes, la gestion et la surveillance des forêts profitent à tous dans la mesure où il s'agit de tâches publiques, lesquelles par essence visent l'intérêt général. Cela ne change rien au fait que les tâches pour la réalisation desquelles le recourant est payé sont *de lege* dans la sphère de compétence de l'Etat, qui doit les assurer pour le bien de tous. En confiant des tâches qui lui revient à un tiers, soit le garde forestier employé du recourant, l'Etat en retire seul un intérêt dans le sens qu'il se décharge d'une obligation légale qu'il aurait dû assumer. Autrement dit, si le but visé par ces tâches est d'intérêt commun, la délégation de leur réalisation présente un intérêt pour l'Etat seul.

6.2.2 Certes encore, de par la loi (art. 57 aLVLFo), les tâches en question ressortissent à un garde forestier, cela en application de la loi fédérale qui pose les principes de l'organisation forestière (cf. art. 51 LFo, cf. consid. 5.1). Ce garde forestier devrait être en principe un employé de l'Etat. Or, dans le canton de Vaud, il est possible que ce garde forestier soit engagé par d'autres entités (cf. consid. 5.2.1). Dans ce cas de figure, l'Etat achète donc des heures à l'employeur du garde forestier pour qu'il effectue les tâches en question. Contrairement à ce que prétend le recourant, et comme déjà dit (cf. consid. 6.2.1), il ne dispose pas d'une grande liberté dans l'affectation du garde forestier. Celui-ci doit exécuter dans la mesure prévue dans la convention et en particulier dans son annexe, les tâches prévues, en étant subordonné à l'inspecteur forestier. Est sans importance à cet égard que le garde forestier effectue en parallèle d'autres tâches complémentaires.

6.2.3 Le raisonnement du recourant qui estime que la contribution de l'Etat lui permet d'engager un garde forestier à moindre frais et qu'il profiterait ainsi lui aussi de la contribution de l'Etat ne lui est d'aucun secours. La Cour de céans peine à comprendre quel argument il tente d'en tirer en sa faveur. Bien au contraire, ce constat est plutôt de nature à renforcer la conviction que l'on est bien en présence d'un rapport dans lequel l'une et l'autre partie ont un intérêt à l'échange de prestations. Que le système mis en place dans l'Etat de Vaud permette un soutien à l'économie forestière

par la prise en charge partielle du salaire du garde forestier évitant ainsi des licenciements n'est pas relevant du point de vue de la TVA.

Il s'en suit que les versements litigieux ne constituent pas des subventions mais s'inscrivent bien dans un rapport d'échange de prestations.

7. Il resterait à examiner la question de savoir si, comme le prétend le recourant, les tâches effectuées par le garde forestier sur son temps de travail au sein du recourant relèvent de la puissance publique.

7.1 La Cour de céans observe tout d'abord que, sous l'angle de la TVA, une activité ne peut pas à la fois – comme semble le prétendre le recourant – être soutenue par une subvention au sens de l'art. 29 OTVA et relever de la puissance publique au sens de l'art. 3 let. g LTVA. En effet, tandis que les premières sont des activités entrepreneuriales exonérées de l'impôt, les secondes, précisément de par leur nature non entrepreneuriale, échappent au domaine de la TVA.

7.2 Cela étant, l'analyse consistant à déterminer si les tâches publiques en cause doivent être assimilées à des prestations de puissance publique au sens des art. 3 let. g et art. 18 al. 2 let. I LTVA, lesquelles auraient été déléguées au recourant, est superflue. En effet, la puissance publique s'exerce à l'égard des destinataires des prestations prétendument souveraines (cf. arrêt du TF 2A.129/2005 du 16 mars 2006 consid. 6). Il faut ainsi distinguer en cas d'exercice de tâches déléguées, deux relations juridiques : d'une part celle entre la collectivité publique qui délègue des activités relevant éventuellement de la puissance publique et l'entité délégataire et, d'autre part, celle entre cette entité délégataire et l'administré. L'exercice de la puissance publique ne peut se concrétiser que dans cette deuxième relation. L'acte de souveraineté implique en effet un rapport de subordination qui permet en principe d'exiger un certain comportement par le prononcé d'une décision au sens de l'art. 5 PA ou d'une disposition cantonale équivalente (cf. consid. 3.2). Ce rapport de souveraineté n'existe pas entre l'entité délégataire et la collectivité qui transfère l'exercice de la puissance publique, en tout cas pas dans le sens où l'entité délégataire exercerait un acte de puissance publique sur l'Etat (cf. arrêt du TF 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 3 ; arrêt du TAF A-457/2014 du 21 août 2014 consid. 5.1).

7.3 *In casu*, peu importe donc de savoir si le recourant peut prendre des mesures contraignantes dans le cadre de la réalisation des tâches déléguées puisque dans tous les cas ces mesures s'appliquent tout au plus à

des tiers et non à l'Etat de Vaud. La relation dont il est question ici est celle entre le recourant et l'Etat. Or le recourant avance des arguments tirés de la relation qu'il a éventuellement avec des tiers destinataires des décisions qu'il prétend pouvoir prononcer. L'éventuelle délégation de tâches de puissance publique n'a pas pour effet de subordonner l'Etat de Vaud au recourant. La situation serait différente s'il s'agissait d'examiner les prestations fournies pas le recourant à ces tiers. Dans ce cas, déterminer si ces prestations relèvent de la puissance publique aurait tout son sens.

7.4 Les prestations litigieuses n'étant pas des subventions et ne pouvant relever de l'exercice de la puissance publique, le Tribunal de céans ne voit pas d'autres motifs qui justifieraient que la TVA ne soit pas payée par le recourant. Les contributions qu'il a perçues de l'Etat de Vaud doivent donc être incluses dans le calcul de l'impôt. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision de l'autorité inférieure.

8.

Le recourant, qui succombe, doit donc s'acquitter des frais de justice. Compte tenu de la charge de travail liée à la procédure (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2], ceux-ci sont fixés à 5'000 francs. Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

(le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, par 5'000 francs, sont mis à la charge du recourant. Ils sont imputés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ; acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Valérie Humbert

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :