Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-8155/2015

Arrêt du 22 février 2017

Composition

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

Parties

Groupement forestier de B._____,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), périodes 2010 à 2012.

Faits :

A.

A.a […], le groupement forestier de B._____ (ci-après : le groupement de B._____ ou le recourant) est une entreprise de droit public inscrite au registre du commerce depuis le 10 mars 2008 et au registre des assujettis à la TVA depuis le 1er janvier 2006.

A.b Selon l'art. 2 de ses statuts du 22 juin 2011, approuvés par le Conseil d'Etat du canton de Vaud le 2 novembre 2011, il a pour buts :

- de constituer un centre de compétences destiné à coordonner, organiser, réaliser les activités et travaux forestiers ou annexes dans les propriétés de ses membres et de tiers, d'y promouvoir une gestion forestière efficiente et durable ;

- de gérer et exploiter rationnellement les forêts dont il est propriétaire, locataire, ou pour lesquelles il a passé des contrats de gestion ;

- d'administrer une équipe forestière formatrice pour procurer à ses membres les services d'un personnel forestier qualifié ;

- d'engager un ou des garde(s) forestier(s) diplômé(s) sur proposition des communes du triage concerné pour assurer la gestion des forêts, la coordination des travaux forestiers et l'accomplissement des tâches d'autorité publique en tant que responsable(s) de triage(s) ;

- de défendre les intérêts forestiers collectifs de ses membres. A cette fin, le groupement développe toutes activités, produits, services et prestations permettant de valoriser et commercialiser le bois et ses dérivés.

Aux termes de l'art. 1 de ces mêmes statuts, le groupement est « une corporation 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. Le groupement est une personne morale dotée de la personnalité juridique. »

A.c Le groupement est composé de divers membres, à savoir les communes vaudoises de […].

A.d Le groupement est représenté vis-à-vis des tiers et des membres par le comité qui est formé de 5 représentants issus des Municipalités des membres. Il est engagé par la signature collective à deux (art. 10 al. 1 et 3 des statuts).

B.

B.a Le groupement perçoit un financement de l'Etat de Vaud pour les tâches d'autorité publique déployées par le garde forestier qu'il emploie. Le 30 juillet 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou l'autorité inférieure), répondant aux questions posées par le groupement au sujet de l'imposition de certaines prestations, a notamment précisé en substance que « dans la mesure où le montant forfaitaire versé au groupement par l'Etat de Vaud […] représente une contre-prestation correspondant à des prestations concrètes et qu'il se situe par conséquent dans un rapport d'échange de prestations, il y a lieu d'imposer au taux normal cette rémunération forfaitaire du groupement pour les tâches d'autorité publique.»

B.b Après plusieurs échanges de vue avec le Service des forêts, de la faune et de la nature du canton de Vaud (ci-après : SFFN), qui estimait que les rémunérations pour les tâches d'autorité publique confiées au garde forestier ne doivent pas être soumises à la TVA, l'AFC, par courrier du 24 décembre 2009, a communiqué que ces montants forfaitaires n'étaient pas soumis à la TVA.

B.c Après un réexamen détaillé des tâches effectuées par le garde forestier du groupement, l'AFC a finalement informé le SFFN par courrier du 25 novembre 2011 que lesdites tâches ne relevaient pas de la puissance publique et que dès lors, les rémunérations allouées par l'Etat de Vaud au groupement pour celles-ci étaient imposables. L'AFC a encore précisé qu'en application du principe de la bonne foi, ces rémunérations ne seraient imposées que dès le 1er janvier 2012.

C.

C.a Du 18 novembre au 20 novembre 2013, le groupement a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales s'étendant du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2012. Ce contrôle a permis de constater que le groupement était au bénéfice de trois conventions conclues le 6 mars 2008 avec l'Etat de Vaud visant la prise en charge par le groupement des tâches d'autorité publique sur le périmètre du triage forestier de Bassins–La Serine, de Le Vaud et de Marchissy–La Côte et 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 pour la seule année 2012 et modifié en conséquence la clé de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (ci-après : REDIP) qui avait été calculée.

C.b 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 pour les périodes 2010-2012. Cette nouvelle qualification a également nécessité une modification correspondante de la clé de REDIP.

C.c En définitive, à l'issue du contrôle, l'AFC a fixé, dans un document daté du 20 novembre 2013, la créance fiscale en sa faveur pour la période allant du 1er trimestre 2010 au 4ème trimestre 2012 à 19'168 francs, plus intérêts moratoires dès le 31 décembre 2011.

Le groupement s'est acquitté de ce montant le 27 novembre 2013 tout en se réservant par courrier du 5 décembre 2013 la possibilité de le contester.

C.d Par notification d'estimation n° […] du 4 décembre 2013, couplée à une décision formelle, l'AFC a confirmé le montant de la créance fiscale pour la période précitée, y compris les intérêts moratoires, lesquels, par 1'569 francs, ont été acquittés par le groupement le 16 janvier 2014.

D.
D.a Par écriture du 18 janvier 2013 (*recte* : 2014), le groupement a formé réclamation contre la notification d'estimation du 4 décembre 2013, contestant en substance la qualification de contre-prestations imposables pour les rémunérations versées par l'Etat de Vaud pour l'exécution des tâches réalisées par le garde forestier.

D.b Par décision sur réclamation du 16 novembre 2015, l'AFC a confirmé sa première décision, relevant que c'est à bon droit que le groupement avait payé, pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, la somme de 19'168 francs de TVA ainsi que 1'503 francs d'intérêts moratoires.

E.
E.a Par acte du 15 décembre 2015, le groupement, agissant par son directeur et par le président de son comité, interjette recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF) à l'encontre de cette décision dont il requiert l'annulation et la reconnaissance que les versements effectués par l'Etat de Vaud en sa faveur sont des subventions et que les activités effectuées relèvent de la puissance publique.

E.b Dans sa réponse du 29 janvier 2015, 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. Les années concernées ici, soit les années 2010 à 2012, sont donc soumises 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 des années concernées, 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

1.3.1 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. Par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF) et du TAF, une notification d'estimation ne peut, en principe, être qualifiée de décision ou être couplée avec une décision (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.6 et 6.2 ;

arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). Certaines circonstances spécifiques peuvent néanmoins justifier un couplage, notamment lorsque l'assujetti annonce d'emblée vouloir s'opposer au constat du fisc (ATF 140 II 202 consid. 6.3.5). C'est le cas de l'espèce, puisque le recourant a contesté le résultat du contrôle avant même d'avoir reçu la notification d'estimation. Dès lors, il ne saurait être reproché à l'autorité inférieure d'avoir joint une décision à sa notification d'estimation, quand bien même ce procédé n'est pas conforme en temps normal (cf. arrêts du TAF A- 666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 1.2, A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 1.2).

1.3.2 A cela s'ajoute que s'il fallait considérer que l'AFC n'a rendu qu'une seule décision – la décision attaquée, intitulée alors à tort décision sur réclamation – et qu'elle devrait encore se prononcer sur ce cas par le biais d'une décision sur réclamation, dans la mesure où le recourant n'a pas contesté cette manière de faire, qu'il a déposé directement et sans réserve un recours devant le TAF et que la décision attaquée est motivée en détail, la Cour de céans pourrait néanmoins se saisir de la cause par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA. (cf. arrêts du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3, A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 1.4).

Il s'ensuit que la compétence fonctionnelle de la Cour est donnée.

1.4 Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse lequel possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan 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 contre–partie.

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. l 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 fédérale 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 1er 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. C.b). 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 trois 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 contreprestation 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 aRVLFo).

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 aRVLFo 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 aRVLFo).

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 trois conventions (toutes rédigées sur la base du même modèle, cf. pce 17 classeur AFC), desquelles il ressort qu'il est l'employeur du garde forestier chargé de gérer les triages de C._____, de D._____ et de E._____. 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 (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 646 heures au total, pour le triage de C._____, respectivement 593 et 568 heures pour les deux autres triages. 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% soit 581 heures (respectivement 534 et 511 heures). 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.

5.3.3 L'art. 12 des conventions renvoie à une deuxième annexe. Il s'agit de la « fiche technique n°2 » édictée par l'inspecteur cantonal des forêts et intitulée « Modalités de contrôle de la convention réglant la prise en charge des tâches d'autorité publique du garde forestier ». Au point 1.1 de cette fiche il est dit que « l'Etat subventionne les tâches d'autorité publique exécutées par des gardes forestiers de triages ou de groupements forestiers non cantonaux. Le projet 'Remun 08' consiste à acheter des forfaits d'heures. Il rentre en vigueur au 1er janvier 2008. » Le point 2.1 *in fine* de ces modalités de contrôle exige que le « rapport d'heures annuel consolidé doit être transmis à la comptabilité du SFFN avant le 31 mars, soit avant l'échéance du premier versement de la subvention de l'exercice suivant. Il répond à un besoin comptable. Il permet de comparer les heures effectuées par rapport à celles achetées sur une période de 5 ans. » Quant au point 3, il dispose que la comptabilité du SFFN effectue le versement de la subvention après réception de la convention de subventionnement signée et du rapport d'heures annuel consolidé. Ces modalités de contrôle comprennent une annexe sous la forme d'un tableau de critères d'appréciation qualitatifs.

5.3.4 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 de 43'609 francs (respectivement, selon la convention, de 40'029 et 38'344 francs). Pour la fixation du montant, il est renvoyé à l'art. 71 al. 3 aRVLVFo, 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 RLVLFo). 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 recou-

rant 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 les exigences liées aux modalités d'évaluation qui vont bien au-delà de ce qui est usuel en matière de contrôle de l'affectation de subventions versées.

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, il est expressément question « d'achat de forfait d'heures », ce qui laisse peu de doutes sur la nature du versement consenti. En effet, celui-ci ne se limite 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. 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, le versement n'ayant lieu au surplus qu'après le rapport d'heures annuel.

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 indem-

nités 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'espèce où seul l'Etat à 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 ses annexes, les tâches prévues et largement détaillées, 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. l 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 juri-

diques : 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 transfert 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 2'900 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*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par 2'900 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 :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n°de réf. ; acte judicaire)

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 :