

BGer 2C_323/2019 vom 20. September 2019

Bundesgericht, 2019-09-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_323_2019

FR: TF 2C_323/2019 du 20 septembre 2019

IT: TF 2C_323/2019 del 20 settembre 2019

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) et ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF , si bien que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par l'Administration fédérale qui a qualité pour recourir en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. art. 89 al. 2 let. a LTF et 4 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 17 février 2010 sur l'organisation du Département fédéral des finances [Org DFF; RS 172.215.1]), le recours en matière de droit public est recevable.

E. 2

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

E. 3

Le litige porte en l'espèce sur le point de savoir si les montants perçus par l'intimé en lien avec la gestion des forêts protectrices et les mesures en faveur de la biodiversité en forêt sont imposables sous l'angle de la TVA. En revanche, faute de faire partie de l'objet du litige en raison de l'absence de contestation de ce point par les parties (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156 et les références), la question de l'imposition au titre de la TVA des montants versés par les communes municipales et bourgeoisiales pour la participation au salaire du garde forestier n'a pas à être examinée.

Le Tribunal administratif fédéral a jugé que les montants versés à l'intimé constituaient des subventions qui n'étaient pas soumises à la TVA. Pour arriver à cette conclusion, se fondant sur les contrats de prestations conclus entre l'intimé et le canton du Valais, il a en particulier considéré que c'était l'intimé et pas les communes bourgeoisiales qui le composent qui était le destinataire de ces subventions, excluant ainsi tout rapport de prestations.

E. 4

L'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RO 2000 1300 et les modifications ultérieures; ci-après: aLTVA), entrée en vigueur le 1

er janvier 2001, a été abrogée avec effet au 31 décembre 2009 par la nouvelle loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Sous réserve d'exceptions, les normes de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Le présent litige portant sur les périodes fiscales 2010 à 2014, c'est exclusivement la LTVA qui trouve application (cf. arrêt 2C_313/2017 du 8 mars 2018 consid. 3).

E. 5.1

Aux termes de l' art. 18 al. 1 LTVA , sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation; ces prestations sont imposables pour autant que la LTVA ne l'exclue pas. La prestation est le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation; constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (art. 3 let . c LTVA). La prestation peut aussi bien constituer en des livraisons de biens qu'en des prestations de services (art. 3 let . d et e LTVA).

E. 5.2

Pour qu'une prestation soit soumise à l'impôt, un échange de prestations est ainsi nécessaire. Il faut qu'un rapport existe entre la prestation et la contre-prestation, c'est-à-dire que la prestation engendre la contre-prestation (arrêt 2C_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.2; cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 p. 241 et les références). La pratique exige un "rapport économique étroit" ("

innere wirtschaftliche Verknüpfung "; ATF 141 II 182 consid. 3.3 p. 187 et les références). Celui-ci se caractérise par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue. Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants pour l'appréciation (arrêt 2C_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.2 et les références).

E. 5.3

A teneur de l' art. 18 al. 2 let. a LTVA , en l'absence de 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. , ne font notamment pas partie de la contre-prestation. L'art. 29 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201) porte le titre "Subventions et autres contributions de droit public" et dispose pour sa part que sont notamment réputées subventions ou autres contributions de droit public les contributions suivantes consenties par une collectivité publique: (let. a) les aides financières au sens de l'art. 3 al. 1 de la loi du 5 octobre 1990 sur les subventions (LSu; RS 616.1); (let. b) les indemnités au sens de l' art. 3 al. 2 let. a LSu , dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations; (let. c) les subsides en faveur de la recherche, dans la mesure où la collectivité n'a aucun droit exclusif sur les résultats de la recherche; (let. d) les fonds analogues à ceux des let. a à c versés sur la base du droit cantonal ou communal.

Conformément à l'art. 3 al. 1 phr. 1 LSU, sont des aides financières les 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. Par ailleurs, à teneur de 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: de tâches prescrites par le droit fédéral (let. a) ou de tâches de droit public déléguées par la Confédération (let. b). A l'art. 5 al. 1 de la loi valaisanne du 13 novembre 1995 sur les subventions (RSVS 616.1; ci-après: LSub/VS), le législateur cantonal valaisan a prévu que les subventions se répartissent entre les catégories suivantes: les indemnités, prestations pécuniaires accordées à des tiers pour atténuer ou compenser les charges financières résultant de l'exécution de tâches prescrites par le droit public cantonal (let. a ch. 1) ou de tâches de droit public qui ont été déléguées au destinataire par le canton (let. a ch. 2); les aides financières, prestations pécuniaires accordées à un destinataire privé ou public afin d'assurer ou de promouvoir la réalisation de tâches que celui-ci a librement choisies (let. b).

E. 5.4

Des prestations que l'Etat acquiert pour accomplir ses tâches publiques peuvent également être soumises à la TVA, à condition d'être en présence d'un échange de prestations et non pas d'un subventionnement (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189 et les références). En effet, comme on l'a vu, l'art. 18 al. 2 let. a LTVA exclut expressément que "les subventions et autres contributions de droit public" puissent constituer une contre-prestation au sens exigé par la LTVA. Il y a donc lieu de distinguer entre deux cas de figure. Dans l'hypothèse où l'Etat verse une contribution en vue d'encourager et soutenir un certain comportement du bénéficiaire de cette contribution, qui correspond à l'intérêt public, celle-ci constitue une subvention et il n'y a dès lors pas de place pour une imposition sous l'angle de la TVA. En revanche, lorsque l'Etat acquiert une prestation concrète et individualisée pour accomplir une tâche lui incombant, on est en présence d'un échange de prestations soumis à la TVA (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189 et les références).

Il est vrai que, comme le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le préciser, même dans le cas d'une subvention, il est attendu du bénéficiaire de celle-ci une sorte de "contrepartie", à savoir qu'il se comporte d'une manière conforme au but d'intérêt public en vue duquel la subvention a été octroyée (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189 et les références).

Abstraction faite de cette "obligation de comportement" du bénéficiaire de la subvention, celle-ci a toutefois lieu sans contre-prestation au sens de la TVA; il ne faut pas fournir pour la subvention une prestation de valeur économique équivalente (cf. ATF 126 II 443 consid. 6c p. 453; arrêt 2C_313/2017 du 8 mars 2018 consid. 4.4 et les références). Dans un tel cas, il n'y a donc pas de lien économique étroit entre une prestation et une contre-prestation, de sorte qu'il ne peut pas être question d'un échange de prestations (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189 et les références). Il en va de même lorsque la subvention est versée en vertu d'un mandat de prestations (art. 18 al. 2 let. a LTVA ; cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189 et les références). Si la prestation économique fournie par l'Etat n'est pas liée à une (contre-) prestation spécifique de la part du bénéficiaire, mais que ce dernier demeure libre de déterminer, dans le cadre du mandat général de prestations, les mesures nécessaires à favoriser le but poursuivi, cela constitue en pratique un indice en faveur d'une subvention (ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189 et les références).

E. 6.1

Conformément à l' art. 77 Cst. , la Confédération veille à ce que les forêts puissent remplir leurs fonctions protectrice, économique et sociale (al. 1). Elle fixe les principes applicables à la protection des forêts (al. 2) et encourage les mesures de conservation des forêts (al. 3).

Sur cette base, l'Assemblée fédérale a arrêté la loi du 4 octobre 1991 sur les forêts (LFo; RS 921), qui prévoit à son art. 50 al. 1, que les cantons exécutent la LFo sous réserve de l' art. 49 LFo et que ceux-ci édictent les dispositions nécessaires. Les cantons veillent notamment à ce que le service forestier soit organisé de façon judicieuse (art. 51 al. 1 LFo) et divisent leur territoire en arrondissements forestiers et en triages forestiers (art. 51 al. 2 phr. 1 LFo).

E. 6.2

Se fondant en particulier sur la LFo, le Grand Conseil du canton du Valais a ordonné la loi valaisanne du 14 septembre 2011 sur les forêts et les dangers naturels (LcFDN/VS; RSVS 921.1). L'art. 6 LcFDN/VS prévoit que le Conseil d'Etat répartit le territoire en arrondissements (al. 1) et que ceux-ci conseillent les communes, les propriétaires de forêts ainsi que les tiers concernés sur toutes les questions ayant trait à la forêt et aux dangers naturels (al. 2). Aux termes de l'art. 7 al. 1 LcFDN/VS (correspondant, pour les années fiscales 2010 et 2011, à l'art. 6 de l'ancienne loi forestière valaisanne du 1

er février 1985 [RO/VS 1985 p. 33; ci-après: aLF/VS], avec ses modifications subséquentes, notamment RO/VS 2010 p. 151), afin de garantir, dans le domaine forestier, l'accomplissement des tâches légales et d'intérêt public au niveau communal et régional, les arrondissements sont divisés en triages formés d'un ou plusieurs propriétaires de forêts. Les communes municipales peuvent adhérer au triage. S'agissant de la gestion des forêts, celle-ci incombe à leur propriétaires (art. 32 al. 1 LcFDN/VS; art. 24 al. 1 aLF/VS).

A teneur de l'art. 48 al. 1 LcFDN/VS (cf. art. 33 aLF/VS), intitulé "Subventionnement des forêts protectrices", le canton soutient la création, l'entretien et la remise en état des forêts protectrices et de leurs infrastructures, par l'octroi de subventions allant jusqu'à 90 pour cent des coûts reconnus. L'al. 2 de cette disposition prévoit pour sa part que les communes municipales, sur le territoire desquelles se situe la forêt, doivent apporter une contribution allant jusqu'à dix pour cent des coûts reconnus. En outre, l'art. 49 al. 1 LcFDN/VS (cf. art. 33

bis aLF/VS), dont le titre est "Subventionnement de la biodiversité en forêt" dispose que le canton soutient les mesures en faveur de la biodiversité en forêt par l'octroi de subventions allant jusqu'à 90 pour cent des coûts reconnus. Aux termes de l'art. 49 al. 2 LcFDN/VS, les communes municipales, sur le territoire desquelles se situe la forêt, doivent apporter une contribution allant jusqu'à dix pour cent des coûts reconnus.

E. 7.1

En tout premier lieu, à l'instar de ce qu'a retenu le Tribunal administratif fédéral et comme le reconnaissent d'ailleurs les parties, il convient de constater que le canton du Valais n'est pas propriétaire des forêts. Ce sont les communes bourgeoisiales, formant le triage forestier intimé, qui le sont. L'autorité précédente a ensuite jugé que les contributions versées par les autorités valaisannes (canton et communes municipales) à l'intimé constituaient des indemnités au sens de l' art. 3 al. 2 let. a LSu , respectivement de l'art. 5 al. 1 let. 1 ch. 1 LSub/VS. Partant de ce constat, elle a admis que ces indemnités représentaient des subventions et que l' art. 18 al. 2 let. a LTVA leur était applicable. Le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'aux termes de la loi, le bénéficiaire des subventions était la personne

à qui incombait la tâche prescrite par le droit et qui devait donc en supporter la charge financière, c'est-à-dire en l'espèce les communes bourgeoises. Toutefois, considérant que le droit cantonal obligeait ces communes à se regrouper en triage forestier, afin de garantir l'accomplissement des tâches subventionnées, et appréciant les moyens de preuve à sa disposition, l'autorité précédente a jugé que c'était en définitive l'intimé qui supportait effectivement la charge financière.

Pour sa part, la recourante est d'avis que les tâches en lien avec les forêts protectrices et la biodiversité sont prescrites par la loi, qui énonce clairement que ces tâches incombent aux propriétaires forestiers, ce qu'admet d'ailleurs l'autorité précédente. Si la recourante reconnaît que l'exécution de ces tâches est certes confiée aux triages forestiers, elle estime cependant que cela n'a pas d'incidence sur le fait que la gestion forestière reste une obligation des propriétaires et pas des triages forestiers. Elle relève par ailleurs que l'apparence résultant des contrats de prestations passés entre l'intimé et les autorités n'est pas conforme à la réglementation légale et que le Tribunal administratif fédéral se trompe lorsqu'il affirme que les communes bourgeoises ne donnent pas d'instructions à l'intimé. Estimant que ce sont les bourgeoisies et pas l'intimé qui sont bénéficiaires des subventions et que celui-ci ne fait que fournir des prestations concrètes et déterminées à celles-là, la recourante en déduit qu'il existe un lien économique étroit entre les prestations fournies par l'intimé et les contributions cantonales et communales, fondant de ce fait l'imposition. La recourante conclut en mentionnant que, même s'il fallait admettre que le bénéficiaire des prestations est l'intimé, cela serait de toute façon sans importance, car ces prestations ne pourraient pas non plus être considérées comme étant des subventions. Seule l'identité du bénéficiaire des contributions serait en effet modifiée, les autres circonstances restant identiques. Elle explique ainsi que les tâches liées aux forêts protectrices et à la biodiversité appartiendraient toujours aux bourgeoisies et que les contributions ne pourraient par conséquent pas être considérées comme étant des indemnités destinées à soutenir l'accomplissement d'une tâche prescrite par la loi, celle-ci n'attribuant pas les tâches précitées à l'intimé.

E. 7.2

En l'occurrence, avec les parties, on peut constater que la subvention en cause vise à atténuer ou compenser les charges financières résultant de l'exécution de tâches prescrites par le droit public cantonal (art. 5 al. 1 let. a ch. 1 LSub/VS), dans la mesure où les tâches en cause sont expressément prévues par les art. 48 et 49 LcFDN/VS. Encore faut-il examiner la question du rapport de prestations, dont l'absence est nécessaire pour exclure l'imposition au titre de la TVA (cf. art. 29 let. b OTVA).

E. 7.3

Les art. 48 et 49 LcFDN/VS ne prévoient pas expressément qui peut bénéficier des subventions du canton et des communes. En revanche, l'art. 44 al. 3 LcFDN/VS dispose que l'ordonnance précise les critères d'octroi des subventions. En application de cette disposition, le Conseil d'Etat du canton du Valais a arrêté l'ordonnance valaisanne du 30 janvier 2013 sur les forêts et les dangers naturels (RSVS 921.100; ci-après: OcFDN/VS) et en particulier les art. 38 al. 4 et 39 al. 3 OcFDN/VS. Selon ces dispositions, le paiement de la contribution des communes municipales, allant au maximum jusqu'à dix pour cent des coûts reconnus, est effectué sur demande écrite des propriétaires forestiers et calculée sur la base des coûts forfaitaires reconnus par le canton et de la planification annuelle ou,

exceptionnellement dans le cadre de projets spécifiques, d'une estimation motivée des coûts (la teneur est pratiquement la même pour les deux dispositions). On s'aperçoit donc que ce sont les communes bourgeoises, en tant que propriétaires des forêts, qui doivent demander aux communes municipales le versement de la subvention. Certes, il ressort de l'arrêt entrepris que, s'agissant du paiement des subventions cantonales (art. 48 al. 1 et 49 al. 1 LcFDN/VS), les contrats de prestations prévoient que ces paiements interviennent sur demande de l'intimé (et pas des propriétaires forestiers). Toutefois, que ce soit pour le paiement par les municipalités ou par le canton, ni la loi, ni les conventions ne déterminent expressément qui est le bénéficiaire des subventions. Or, comme on l'a vu précédemment (cf. consid. 5.4 ci-dessus), pour qu'il soit question de subvention et que s'applique l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, il est nécessaire que le versement intervienne au bénéficiaire de cette subvention, en vue d'encourager et soutenir un certain comportement d'intérêt public (cf. également ATF 141 II 182 consid. 3.5 p. 189).

Pour déterminer le bénéficiaire des subventions et considérer que celui-ci était en l'occurrence l'intimé, l'autorité précédente s'est essentiellement fondée sur les conventions passées entre le triage forestier et le canton du Valais. Néanmoins, comme le mentionne à juste titre la recourante, les dispositions légales ne permettent pas d'arriver à cette conclusion. Tout d'abord, il faut rappeler que ce sont les communes bourgeoises qui, en tant que propriétaires, sont responsables de la gestion des forêts (art. 32 al. 1 LcFDN/VS). C'est donc à elles que reviennent les tâches d'entretien et de remise en état des forêts protectrices et de leurs infrastructures (art. 48 al. 1 LcFDN/VS), ainsi que l'obligation de prendre des mesures en faveur de la biodiversité en forêt (art. 49 al. 1 LcFDN/VS). Que l'exécution de ces tâches et obligations soit légalement déléguée à un tiers (cf. art. 51 al. 2 LFo et 7 al. 1 LcFDN/VS), en l'occurrence l'intimé, n'est pas pertinent. Seul compte le fait que les communes bourgeoises sont responsables de la gestion des forêts dont elles sont propriétaires. En outre, il ne faut pas perdre de vue que, tel que cela ressort de l'arrêt entrepris, lorsque les sommes allouées par les autorités à titre de subventions ne permettent pas de compenser entièrement le coût des mesures en faveur des forêts protectrices, l'intimé facture des heures de travail aux communes bourgeoises pour couvrir la différence. Un tel procédé démontre que c'est bel et bien celles-ci qui sont les bénéficiaires des subventions en cause, puisque ce sont elles qui, en définitive, supportent la charge financière de la gestion de leurs forêts lorsque les aides étatiques ne suffisent pas. Cette situation met surtout en lumière l'existence des prestations de l'intimé, qui sont rémunérées par des contre-prestations de valeur équivalente et composées de l'aide du canton et des communes municipales, ainsi que, le cas échéant, d'une couverture des frais des communes bourgeoises.

E. 7.4

Le Tribunal administratif fédéral ne saurait être suivi lorsqu'il affirme que les contrats de prestations pour les programmes "Forêts de protection" et "Biodiversité en forêt" conclus entre le canton et l'intimé conduisent au résultat inverse, c'est-à-dire la reconnaissance de l'intimé comme bénéficiaire des subventions. Tout d'abord, pour fonder sa motivation, l'autorité précédente retient le fait qu'il ne ressort pas du dossier que l'intimé reçoive de quelconques instructions de la part des communes bourgeoises. Cet argument ne peut être qu'écarté. Dans la mesure où le triage forestier intimé est exclusivement composé des dites communes, sa volonté ne peut être formée que par celle des communes propriétaires des forêts. Il n'est par conséquent pas nécessaire qu'il reçoive des instructions. Le fait que les

contrats de prestations précités prévoient la possibilité de déléguer l'exécution des travaux à des tiers et qu'il revient à l'intimé de leur attribuer des crédits n'est pas non plus pertinent. Il ne faut pas perdre de vue que l'intimé n'est lui-même que le tiers institué légalement, chargé de l'exécution des tâches revenant aux communes bourgeoises. S'il désire sous-déléguer certaines tâches et qu'il est libre d'utiliser les sommes reçues par l'Etat pour ce faire, cela n'a aucune incidence sur le fait que ce sont les communes qui le composent qui sont bénéficiaires des subventions. Finalement, si les décisions allouant les subventions en cause sont directement adressées par l'Etat à l'intimé et que, comme l'affirme le Tribunal administratif fédéral, c'est celui-ci qui, le cas échéant, peut les contester, il n'en demeure pas moins que les bénéficiaires de ces subventions restent les communes qui le composent.

E. 7.5

Partant, il convient de retenir que les montants versés par le canton du Valais et les communes municipales au triage forestier intimé durant les années 2010 à 2014 l'ont certes été dans un but d'exécution de tâches prescrites par le droit public cantonal. Toutefois, dans la mesure où les bénéficiaires de ces montants n'ont pas eux-mêmes effectué ces tâches, mais ont délégué leur exécution à un tiers, celui-ci se retrouve à fournir une prestation, rétribuée par une contre-prestation financière. Il existe un rapport économique étroit entre la prestation fournie par l'intimé et les montants qui lui sont remis, puisque si les sommes versées par le canton et les communes municipales ne suffisent pas à rétribuer ses prestations, il appartient aux communes bourgeoises de s'acquitter de la différence. Dans ces conditions, il ne saurait être question d'appliquer l' art. 18 al. 2 let. a LTVA et renoncer à l'imposition des montants perçus par l'intimé durant les années en cause pour ses prestations fournies en matière d'entretien et de remise en état des forêts protectrices, ainsi que de biodiversité en forêt.

E. 8

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours doit être admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale du 28 mars 2017 confirmée. Succombant, l'intimé doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF). La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour qu'il procède à une nouvelle répartition des frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant lui (art. 67 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.