

# **BVGer A-2661/2019 vom 27. Mai 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-05-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2661\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2661_2019)

FR: TAF A-2661/2019 du 27 mai 2020

IT: TAF A-2661/2019 del 27 maggio 2020

## **Regeste**

Taxe sur la valeur ajoutée

## **Erwägungen**

### **E. 1.1.1**

En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral 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 les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

### **E. 1.1.2**

En sa qualité de destinataire de la décision du 29 avril 2019, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 1.2**

La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

### **E. 1.3**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette

maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

#### **E. 1.4**

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denise Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., 2014, n. marg. 996 ss ; Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, 2010, n. marg. 1563). Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujéti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1er mai 2019 consid. 1.4.2). Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-3003/2017 précité consid. 1.4.2 et A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4).

#### **E. 1.5**

En procédure administrative contentieuse, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision attaquée délimite l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3, 134 V 418 consid. 5.2.1 et 131 V 164 consid. 2.1). En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêts du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.2.2 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 3.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 2.1 ss). L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où d'après les conclusions du recours il est remis en question par la partie recourante (cf. arrêts du TF 2C\_470/2017 du 6 mars 2018 consid. 3.1, 2C\_53/2017 du 21 juillet 2017 consid. 5.1 et 2C\_929/2014 du 10 août 2015 consid. 2.1). L'objet de la contestation («

Anfechtungsgegenstand ») et l'objet du litige (« Streitgegenstand ») sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non dans l'objet du litige (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3 et 125 V 413 consid. 1b ; arrêt du TF 2C\_53/2017 précité consid. 5.1). L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. arrêts du TF 9C\_509/2015 du 15 février 2016 consid. 3, 9C\_636/2014 du 10 novembre 2014 consid. 3.1 et 9C\_678/2011 du 4 janvier 2012 consid. 3.1), s'étendre au-delà de celui-ci (cf. ATF 136 II 457 consid. 4.2 et 136 II 165 consid. 5). Selon la loi et une jurisprudence bien établie, les conclusions sont scellées aux termes du mémoire de recours (cf. art. 52 al. 1 1re phrase PA ; arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 2.3.2, A-5411/2012 du 5 mai 2015 consid. 1.5.1 et A-865/2007 du 17 février 2010 consid. 4.1.1 [non publié aux ATAF 2011/56]), lequel doit être déposé dans les 30 jours suivant la notification de la décision attaquée (cf. art. 50 al. 1 PA). Il s'ensuit que les différentes écritures subséquentes ne sauraient être utilisées aux fins de présenter de nouvelles conclusions, qui auraient déjà pu figurer dans l'acte de recours. Cela étant, les recourants conservent la possibilité de présenter une argumentation de fait et de droit complémentaire, destinée à répondre aux arguments nouveaux développés par les autres participants à la procédure, dans le cadre de l'objet du litige défini par les conclusions déposées dans le mémoire de recours (cf. ATF 135 I 19 consid. 2.2 ; ATAF 2010/53 consid. 15.1 ; arrêts du TAF A-4321/2015 précité consid. 2.3.2 et A-5411/2012 précité consid. 1.5.1). En outre, les parties disposent toujours de la possibilité de présenter de nouveaux moyens de droits ou éléments de motivation, voire de modifier leur position juridique durant la procédure (cf. Patrick Sutter, in : Auer/Müller/ Schindler, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2019, n° 10 ad art. 32 ; voir aussi l'art. 58 al. 1 PA, dont l'application a été étendue par la pratique du TAF à toute la durée de la procédure). La maxime inquisitoire commande en effet de prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (cf. art. 32 PA ; arrêts du TF 2C\_95/2019 consid. 3.2 et 2C\_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; voir aussi consid. 1.3 ci-avant).

## **E. 2**

Dans un premier grief, le recourant se plaint d'une constatation inexacte des faits pertinents (n. marg. 8 et 27 du mémoire de recours). Il reproche en substance à l'autorité inférieure d'avoir constaté à tort que les subventions cantonales pour les forêts protectrices et la biodiversité ne sont pas attribuées au recourant, mais aux bourgeoisies concernées. Il ressort cependant clairement de la décision entreprise (cf. not. ch. 5.2 p. 10) que l'autorité inférieure n'ignore pas que lesdites subventions sont versées directement en mains du recourant, mais considère en revanche que ce dernier n'en est pas le véritable destinataire (cf. également ch. 2.2 du mémoire de réponse du 21 juin 2019). Il s'ensuit qu'en réalité, le recourant critique non pas l'établissement des faits par l'autorité précédente, mais l'appréciation juridique des éléments en possession de cette dernière, et soulève ainsi une question de droit que le tribunal de céans aura la possibilité d'examiner librement dans le cadre du présent arrêt (cf. consid. 1.3 ci-avant et consid. 7 ci-après).

### **E. 3.1**

Dans son écriture du 8 novembre le recourant déclare maintenir son objection, développée dans sa réclamation du 14 août 2018, selon laquelle la notification d'estimation du 17 mars

2015 était entrée en force suite au paiement sans réserve de la créance fiscale. Ce moyen de droit ne figure certes pas dans son mémoire de recours du 29 mai 2019. Comme le recourant le relève, ledit moyen a cependant été soulevé dans son mémoire de réclamation et l'autorité inférieure s'est prononcée à ce sujet dans la décision entreprise. Dans la mesure où il résulte des exigences de la maxime inquisitoire que le recourant conserve toujours la possibilité de présenter, en cours de procédure, de nouveaux moyens de droits ou éléments de motivation, il y a lieu de se prononcer à ce sujet.

### **E. 3.2**

Selon l'art. 43 al. 1 let. b LTVA, la créance fiscale entre en force par la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve, par l'assujetti, du montant figurant dans la notification d'estimation. La réserve est une déclaration unilatérale de volonté de l'assujetti, par laquelle ce dernier conteste la reprise fiscale (cf. arrêts du TAF A-3075/2011 du 30 mai 2012 consid. 3.3.1 et A-1450/2006 du 24 janvier 2008 consid. 2.6 ; cf. également arrêt du TF 2A.320/2002 consid. 3.4.3.8 ; Marie-Chantal May Canellas, in : Zweifel et. al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar 2015], n° 20 ad art. 43). Sur le plan des exigences formelles, l'existence d'une réserve doit être admise largement (cf. arrêt du TAF A-3075/2011 du 30 mai 2012 consid. 3.3.1). L'expression d'une réserve par l'assujetti a pour conséquence que la créance fiscale n'entre pas en force et ce, lors même que l'assujetti acquitte le montant figurant sur la notification d'estimation (cf. Marie-Chantal May Canellas, op. cit., n° 19 ad art. 43).

### **E. 3.3**

En l'espèce, l'autorité a dans un premier temps fixé à Fr. 38'945.-- le montant de la correction de l'impôt en sa faveur par notification d'estimation du 17 mars 2015. Cette notification d'estimation n'incluait pas la reprise, ici litigieuse, en lien avec les montants perçus par le recourant pour les forêts protectrices et la biodiversité. Par courrier électronique du 24 mars 2015, l'autorité inférieure a en outre exposé que la différence de Fr. 1'685.-- avec le résultat du contrôle opéré le 14 janvier 2015 découlait de la correction d'une erreur dans le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Le même jour, le recourant a signalé un problème en lien avec un possible cas de double imposition et requis l'autorité inférieure de vérifier ce point. Par mail du 1er mai 2015, cette dernière a reconnu une erreur à cet égard et avisé le recourant qu'une nouvelle notification d'estimation d'un montant de Fr. 36'055.-- allait lui être expédiée et que la différence entre le montant acquitté et le montant définitif lui serait remboursé. En date du 2 juin 2015, le recourant acquitta le montant de Fr. 1'685.-- correspondant à la différence entre le montant fixé par notification d'estimation du 17 mars 2015 et le montant de Fr. 37'260.-- qu'il avait acquitté en date du 3 mars 2015 à la suite du contrôle du 14 janvier 2015. Enfin, le 3 septembre 2015, l'AFC a établi une nouvelle notification d'estimation, remplaçant et annulant celle du 17 mars 2015, qui incluait une reprise concernant les montants encaissés par le recourant en lien avec les forêts protectrices et la biodiversité. Il résulte de ce qui précède que le recourant a acquitté le montant de la correction de l'impôt tel que déterminé par la notification d'estimation du 17 mars 2015 et a donc bien procédé au paiement de la créance fiscale en résultant. Cela étant, il en a parallèlement contesté le montant, en signalant, à juste titre, que cette notification contenait une erreur matérielle, que l'autorité inférieure a reconnue. Cette dernière a ainsi informé le recourant que cette erreur serait corrigée par l'établissement d'une nouvelle notification d'estimation et que la différence entre le montant payé et le

montant définitif lui serait remboursé. Il n'apparaît en outre pas que lors du paiement (additionnel) du 2 juin 2015, le recourant ait déclaré renoncé audit remboursement. Dans ces conditions, on ne saurait considérer que le paiement du montant de Fr. 38'945.-- figurant dans la notification d'estimation du 17 mars 2015 soit intervenu sans réserve au sens de l'art. 43 al. 1 let. b LTVA. Force est ainsi de constater que la créance fiscale n'est donc pas entrée en force suite audit paiement. Dans ces conditions, l'autorité inférieure conservait la possibilité d'en modifier le montant, que ce soit en faveur ou en défaveur du recourant. Le recours s'avère mal fondé sur ce point.

#### **E. 4**

Pour le surplus, le recourant dénonce une violation du droit fédéral, arguant principalement du caractère de subventions des contributions encaissées, lesquelles ne seraient par conséquent pas imposables (cf. n. marg. 8 et 23 ss du mémoire de recours). Avant tout autre examen, il sied donc de revenir sur la notion d'opération imposable (consid. 5.1 ci-après), ainsi que sur la notion et le traitement fiscal des subventions (consid. 5.2 ci-après).

#### **E. 5.1**

Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 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). Une prestation est en particulier le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (art. 3 let. c LTVA). Constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (art. 3 let. c LTVA). Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA : une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (dimension quantitative ; cf. art. 24 al. 1 LTVA), est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation » (dimension qualitative ; cf. arrêt du TF 2C\_307/2016 précité consid. 5.3). Savoir si le montant perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qu'il convient d'examiner du point de vue du destinataire de la prestation, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient en définitive de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire en vue d'obtenir la prestation du fournisseur (cf. FF 2008 6277, p. 6331 s. ; arrêts du TF 2C\_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.2, 2C\_307/2016 précité consid. 5.3 et 2C\_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.4 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 2.3 ; Felix Geiger, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2e éd. 2019, n° 1 ad art. 24). La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération imposable, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C\_826/2016 du 6 avril 2018 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.2 et A-7032/2013 précité consid. 2.2 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, ch. 6 p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2 p. 239 ss). Un tel rapport d'échange suppose qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport causal direct, en ce sens que la prestation engendre la contre-prestation (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 [traduit in : Revue de droit fiscal et de droit administratif 2016 II 458] et 138 II

239 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1.3 et A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2 ; Sonja Bossart/Diego Clavadetscher, in : MWSTG-Kommentar 2015, n° 22 ad art. 18 ; Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3e éd., 2012, n° 591 ; Geiger, op. cit., n° 2 ad art. 18). La pratique exige un rapport économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »), qui se caractérise en principe par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 et 140 I 153 consid. 2.5.1 ; arrêt du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-3156/2017 précité consid. 2.1.3 et A-4786/2012 du 12 septembre 2013 consid. 2.2.2 ; voir aussi Bossart/Clavadetscher, op. cit., n° 23 ad art. 18 et la jurisprudence citée, pour lesquels l'équivalence économique entre prestation et contre-prestation n'est pas une condition essentielle de l'opération TVA ; dans ce sens également, cf. arrêt du TAF A-849/2014 précité consid. 3.2.2 i.f.). Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe valeur d'indice, mais ne sauraient à eux seuls justifier une qualification fiscale (cf. ATAF 2007/23 consid. 2.3.2 ; arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3 ; Bossart/Clavadetscher, op. cit., n° 14 ss ad art. 18). Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit en effet avant tout de considérer les choses dans une perspective économique (cf. ATAF 2008/63 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3 et A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.2). Ce qui compte, ce n'est donc pas que la prestation ou la contre-prestation soit fournie en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux. Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants (cf. arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.2 et 2C\_233/2019 précité consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3).

### **E. 5.2.1**

Ne sont ainsi pas imposables, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions, les contributions qui sont versées sans lien économique avec une prestation déterminée, c'est-à-dire en dehors de tout rapport d'échange (« non contre-prestations » [« Nicht-Entgelt »] ; cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 ; arrêt du TF 2C\_585/2017 précité consid. 3.3 ; Bossart/Clavadetscher, op. cit., n°131 ad art. 18 ; arrêts du TAF A-1383/2015 précité consid. 2.3 et A-4384/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.1.4.). Ainsi, à 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 entre autres pas partie de la contre-prestation. Les subventions sont généralement désignées comme des prestations découlant du droit public qui sont accordées à d'autres sujets de droit dans un certain but, sans contrepartie directe pour celui qui les alloue (« der Subventionsgeber »). Il n'existe cependant pas une définition reconnue de manière générale. La notion de subvention est avant tout un concept économique qui, sous l'angle de la TVA, doit être examiné in concreto et indépendamment de sa dénomination (cf. ATF 140 I 153 consid. 2.5.5 ; arrêt du TF 2C\_313/2017 précité consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.3 et A-6381/2015 du 5 août 2016 consid. 2.2.1.3 ; Pierre-Marie Glauser/Alexandra Pillonel, in : MWSTG-Kommentar 2015, n° 154 ad art. 18). Si ni la loi, ni l'ordonnance, ne définissent cette notion, l'art. 29 OTVA dresse néanmoins une liste non exhaustive de contributions qui sont réputées constituer des « subventions ou autres contributions de droit public ». Il en va notamment ainsi des indemnités au sens de l'art. 3 al. 2 let. a de la loi du 5 octobre 1990 sur

les subventions (LSu, RS 616.1), ainsi que des fonds analogues versés sur la base du droit cantonal ou communal, dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations. D'après l'art. 3 al. 2 let. a LSu, sont des indemnités les prestations 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. Au plan cantonal, la loi valaisanne du 13 novembre 1995 sur les subventions (Recueil systématique de l'Etat du Valais [RSV] 616.1 ; ci-après citée : LcSu) définit celles-ci comme les prestations de nature pécuniaire relevant du droit public cantonal que l'Etat fournit à des tiers dans un but d'intérêt public et sans contre-prestation directe (art. 4 al. 1 LcSu). En font entre autres partie les indemnités et 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 (art. 5 al. 1 let. a 1er tiret LcSu).

### **E. 5.2.2**

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 (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_313/2017 précité consid. 4.4 ; arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.1). Il y a donc lieu de distinguer entre deux cas de figure aux conséquences opposées sous l'angle de la TVA. Dans l'hypothèse où l'Etat verse une contribution en vue d'encourager et soutenir un certain comportement qui correspond à l'intérêt public, celle-ci constitue une subvention et il n'y a dès lors pas de place pour une imposition sous l'angle de la TVA. En revanche, lorsque l'Etat acquiert une prestation concrète et individualisée pour accomplir une tâche lui incombant, on est en présence d'un échange de prestations soumis à la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 et 140 I 153 consid. 2.5.4 s. ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_826/2016 précité consid. 2.5 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.3.2 et A-6381/2015 précité consid. 2.2.1.4 ; cf. également Info TVA n° 5, « Subventions et dons » [ci-après citée : Info TVA n° 5], ch. 1.4.2 ; voir aussi consid. 3.1 et 3.2.1 ci-avant). Comme le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le rappeler récemment, 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 ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_826/2016 précité consid. 2.5 ; cf. également arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.4). 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, c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente. 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 être question d'un rapport d'échange. Il en va en outre de même lorsque la subvention est versée en vertu d'un mandat de prestations (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_826/2016 précité consid. 2.5 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.4 et A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.4.2 ; Glauser/Pillonel, op. cit., n° 178 ad art. 18 ; cf. également FF 2008 6277, p. 6348 s.). La distinction entre subvention et contre-prestation imposable pouvant s'avérer difficile, les circonstances concrètes du cas d'espèce sont déterminantes pour apprécier s'il existe, ou non, un échange de prestations (cf. arrêts du TF 2C\_585/2017 précité consid. 3.4, 2C\_826/2016 précité consid. 2.5 et 2A.273/2004 du 1er septembre 2005 consid. 2.3). Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a dégagé des critères permettant de déterminer s'il s'agit d'une subvention, le cas échéant d'un don, ou au contraire d'une

contre-prestation imposable. 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 (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5). Peut en revanche constituer un indice en faveur de l'existence d'un rapport de prestations le fait que l'auteur de la contre-prestation a un intérêt à l'exécution de la prestation (cf. arrêt du TF 2A.166/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.3 et la jurisprudence citée ; cf. également arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 6.2.1). Comme on l'a vu (cf. ci-dessus), l'intérêt du contributeur peut en particulier consister en ceci que la prestation du bénéficiaire le décharge d'une tâche lui incombant.

### **E. 5.2.3**

En vertu de l'art. 30 al. 1 OTVA, la transmission de subventions n'est pas soumise à l'impôt. Avec cette règle, il est évité que des subventions soient requalifiées en contre-prestation, lorsque celui à qui elles sont versées n'en est pas le véritable destinataire. Dans ce cas, la transmission de tels fonds à ce dernier ne s'inscrit pas dans le cadre d'un échange de prestations et il n'y a donc pas d'opération imposable entre le tiers auquel les subventions sont versées et leur destinataire final, auquel elles sont ensuite transmises (cf. Geiger, op. cit., n° 51 ad art. 18 et les références citées ; cf. également Info TVA n° 5, ch. 1.4.3). Il en va en revanche autrement lorsque la subvention est directement versée à son destinataire, qui l'utilise pour acquérir des prestations auprès d'un tiers : dans le cadre de cette dernière relation entre le destinataire et le tiers, il y a alors échange de prestations, entre lesquelles existe un rapport économique étroit. En d'autres termes, les prestations (livraisons de biens et prestations de services) que le bénéficiaire de la subvention acquiert, au moyen des sommes qui lui sont allouées, auprès de tiers assujettis, sont en principe soumises à l'impôt (cf. Geiger, op. cit., n° 52 ad art. 18). Il peut par exemple en aller ainsi lorsque le bénéficiaire d'indemnités destinées à atténuer ou compenser les charges financières résultant de l'exécution de tâches prescrites par le droit confie le soin d'exécuter ces tâches à un tiers (le mandataire), auquel il reverse tout ou partie des indemnités qui lui sont octroyées. Dans le cadre de la relation entre le destinataire de la subvention et le tiers et pour autant que l'on se trouve en présence d'un véritable échange de prestations entre deux sujets fiscaux distincts (cf. à cet égard consid. 2.1 ci-avant), les montants en question n'ont en effet plus le caractère de subventions au sens de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, mais constituent la contrepartie de la prestation fournie par le mandataire.

### **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, le législateur a arrêté la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les forêts (LFo, RS 921.0), que les cantons sont chargés d'exécuter sous réserve de l'art. 49 LFo, notamment en édictant les dispositions nécessaires (art. 50 al. 1 LFo). Les cantons veillent à ce que le service forestier soit organisé de façon judicieuse (art. 51 al. 1 LFo) et divisent leur territoire en arrondissement forestiers et en triages forestiers (art. 51 al. 2 LFo).

### **E. 6.2**

La loi valaisanne du 14 septembre 2011 sur les forêts et les dangers naturels (RSV 921.1 ; ci-après citée : LcFDN), qui complète et exécute la législation fédérale en la matière, prévoit à son art. 6 que le Conseil d'Etat du canton du Valais 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 LcFDN, 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 et auxquels les communes municipales peuvent adhérer (al. 1). S'agissant de la gestion des forêts, celle-ci incombe, selon la loi cantonale, à leurs propriétaires (art. 32 al. 1 LcFDN). A titre de mesures d'encouragement, la LcFDN prévoit en outre notamment que le canton soutient, par l'octroi de subventions allant jusqu'à 90 % des coûts reconnus, la création, l'entretien et la remise en état des forêts protectrices et de leurs infrastructures (art. 48 al. 1 LcFDN), ainsi que les mesures en faveur de la biodiversité en forêt (art. 49 al. 1 LcFDN). Les communes municipales sur le territoire desquelles se situe la forêt doivent pour leur part apporter une contribution allant jusqu'à 10 % des coûts reconnus en lien avec ces tâches (art. 48 al. 2 et art. 49 al. 2 LcFDN).

### **E. 7.1**

En l'espèce, est litigieuse l'imposition des montants versés par l'Etat du Valais en lien avec les forêts protectrices et la biodiversité en forêt. Dans la mesure où les art. 48 et 49 LcFDN prévoient expressément l'octroi de subventions cantonales et communales en vue de soutenir la réalisation de telles tâches (cf. consid. 6.2 ci-avant), il convient en l'occurrence de constater, avec les parties et comme le Tribunal fédéral l'a observé dans son arrêt 2C\_323/2019 précité (cf. consid. 7.2) concernant le cas d'un autre triage forestier valaisan (cf. let. C ci-avant), que les contributions en cause constituent des indemnités au sens de l'art. 5 al. 1 let. a 1er tiret LcSU, soit des prestations pécuniaires visant à atténuer ou compenser les charges financières résultant de l'exécution de tâches prescrites par le droit public cantonal (cf. consid. 5.2.1 ci-avant). Il s'agit dès lors à présent d'examiner la question du rapport de prestations, dont l'absence est nécessaire pour retenir l'existence d'une subvention au sens de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA et exclure l'imposition au titre de la TVA (cf. consid. 5.2.1 ci-avant).

### **E. 7.2**

Comme le Tribunal administratif fédéral puis le Tribunal fédéral l'ont constaté dans le cadre du litige opposant un autre triage forestier valaisan à l'AFC, la LcFDN ne contient pas d'indication concernant le destinataire des subventions cantonales et communales (cf. arrêt du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 3.2.2.2 et arrêt du TF 2C\_323/2019 précité consid. 7.3). En revanche, l'ordonnance cantonale du 30 janvier 2013 sur les forêts et les dangers naturels (RSV 921.100 ; ci-après citée : OcFDN) prévoit, à ses art. 38 al. 4 et 39 al. 3, que 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 (cf. également art. 44 al. 3 LcFDN). Il apparaît ainsi que ce sont les communes bourgeoisiales, en tant que propriétaires des forêts, qui doivent demander aux communes municipales le versement de la subvention. Cela étant, selon les contrats de prestations conclu entre le canton du Valais et le recourant pour les programmes

« Forêts de protection 2008-2011 » et « Forêts de protection 2012-2015 » (pièces recourant n° 10 et 11), le versement par le canton des montants convenus intervient sur demande du triage forestier (cf. ch. 6.3 desdits contrats). En outre, ce contrat prévoit que la participation des communes municipales au sens de l'art. 48 LcFDN est à solliciter par le triage forestier (cf. ch. 5.3 desdits contrats). Toutefois et comme le Tribunal fédéral l'a relevé dans son arrêt susmentionné, ni la loi, ni les conventions ne déterminent expressément qui est le bénéficiaire des subventions cantonales et communales. Partant, l'on ne peut tirer de conclusions définitives du fait que la demande de paiement des subventions communales, respectivement cantonales, doit être effectuée par les bourgeoisies concernées, respectivement par le recourant. Il s'agit en d'autres termes de distinguer entre le demandeur et le bénéficiaire des subventions en cause. Il s'agit dès lors de déterminer ce dernier, puisque, comme on l'a vu précédemment (cf. consid. 5.2.2 et 5.2.3 ci-avant), pour que l'art. 18 al. 2 let. a LTVA soit applicable, il est nécessaire que le versement intervienne au bénéficiaire de la subvention, directement ou indirectement, en vue d'encourager et de soutenir un certain comportement d'intérêt public (voir aussi arrêt du TF 2C\_323/2019 précité consid. 7.3 et référence citée).

### **E. 7.3**

Or, sur ce point, dans son arrêt 2C\_323/2019 susmentionné (consid. 7.3), le Tribunal fédéral a considéré, contrairement au Tribunal administratif fédéral avant lui, que seul compte le fait que les communes bourgeoisiales, en tant que propriétaires, sont responsables de la gestion des forêts et qu'il leur revient donc d'assumer les tâches d'entretien et de remise en état des forêts protectrices et de leurs infrastructures (art. 48 al. 1 LcFDN), ainsi que l'obligation de prendre des mesures en faveur de la biodiversité en forêt (art. 49 al. 1 LcFDN). Il a à cette occasion également relevé qu'il n'est pas pertinent que l'exécution de ces tâches et obligations soit légalement déléguée à un tiers (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant), soit en l'occurrence le recourant, ou encore que les contrats de prestations précités (cf. ch. 5.2 et 6.3) prévoient la possibilité de déléguer l'exécution des travaux à des tiers et qu'il revient au triage forestier de leur attribuer des crédits (cf. consid. 7.3 et 7.4). Le Tribunal fédéral a également observé que dans la mesure où le triage forestier est composé des communes bourgeoisiales propriétaires des forêts, sa volonté ne peut être formée que par celle desdites communes et qu'il n'est par conséquent pas nécessaire que le triage reçoive des instructions (consid. 7.4). Enfin, le Tribunal fédéral a considéré que le fait que les décisions allouant les subventions en cause soient directement adressées par l'Etat au triage forestier, soit en l'espèce le recourant, et que ce soit celui-ci qui, le cas échéant, peut les contester, ne change rien au fait que les bénéficiaires de ces subventions restent les communes bourgeoisiales qui le composent (consid. 7.4).

### **E. 7.4**

Il convient ainsi de retenir que si les subventions versées par le canton du Valais au recourant durant les années 2010 à 2014 l'ont certes été dans un but d'exécution de tâches prescrites par le droit public cantonal, comme le Tribunal fédéral l'a relevé dans son arrêt 2C\_323/2019 (consid. 7.5), ce n'est pas le recourant, mais bien les communes bourgeoisiales propriétaires des forêts, qui en étaient les bénéficiaires. Aussi, dans la mesure où ces dernières n'ont pas elles-mêmes effectué ces tâches, mais en ont délégué l'exécution à un tiers, à savoir le recourant, celui-ci se retrouve à fournir une prestation, rétribuée par une contre-prestation financière (cf. consid. 5.2.2 ci-avant). Comme on l'a vu (cf. consid. 5.2.3 ci-avant), à ce stade, les montants versés n'ont plus le caractère de subventions au sens de

l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, mais constituent bien la contrepartie de la prestation fournie par le recourant. Attendu, en outre, que le montant des subventions cantonales et communales est calculé sur la base des coûts reconnus par le canton (cf. consid. 6.2 ci-avant) et que les tâches prescrites par le droit cantonal qu'elle visent à soutenir sont exclusivement financées par lesdites subventions, l'existence d'un rapport économique étroit entre la prestation fournie par le recourant et les montants qui lui sont remis doit être admis. Dans ces conditions, l'art. 18 al. 2 let. a LTVA ne saurait trouver application et les montants perçus par le recourant durant les années en cause pour les prestations qu'il a fournies en lien avec les forêts protectrices et la biodiversité en forêt sont imposables.

#### **E. 7.5**

Le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il avance que l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_323/2019 ne lui est pas opposable. Certes, dans cet arrêt, notre Haute Cour a relevé qu'il appartenait aux bourgeoisies de s'acquitter de la différence lorsque les sommes versées par le canton et les communes municipales ne suffisaient pas à rétribuer les prestations du triage forestier. Selon le Tribunal fédéral, cela démontrait d'une part que les bénéficiaires des subventions en cause sont bel et bien les communes bourgeoises, puisque ce sont elles qui, en définitive, supportent la charge financière de la gestion (consid. 7.3). D'autre part, aux termes de l'arrêt cité, cette situation mettait en lumière l'existence de prestations de valeur équivalente et, partant, d'un rapport économique étroit entre les prestations fournies par le triage et les montants qu'il percevait (consid. 7.3 et 7.5). En l'espèce, il ne ressort, certes, pas du dossier que le recourant facture des heures de travail aux bourgeoisies pour couvrir la différence lorsque les sommes allouées par les autorités cantonales ne permettent pas de compenser entièrement le coût des mesures en faveur des forêts protectrices et de la biodiversité en forêt. Cela ne permet cependant pas de modifier les conclusions du présent arrêt. On rappellera d'une part que selon le Tribunal fédéral, s'agissant du bénéficiaire des sommes allouées, seul compte le fait que c'est aux bourgeoisies en charge de la gestion des forêts que reviennent les tâches subventionnées et qu'il importe peu à cet égard que l'exécution de ces tâches ait été légalement et conventionnellement déléguée à un tiers. D'autre part, on l'a vu (consid. 7.4 ci-avant), l'existence d'un lien économique étroit ne saurait être niée, dès lors que le montant des subventions cantonales et communales est arrêté sur la base des coûts reconnus et que les tâches déléguées au recourant sont exclusivement financées par lesdites subventions, étant au surplus rappelé qu'une équivalence absolue entre prestation et contre-prestation n'est pas nécessaire (cf. consid. 5.1 ci-avant).

#### **E. 7.6**

A titre subsidiaire, on observera encore, à la suite de l'autorité inférieure, que, quand bien même il s'agirait de considérer que le recourant est le bénéficiaire des montants alloués et pas les communes bourgeoises, la solution ne serait pas différente. En effet, dès lors que, comme l'a souligné le Tribunal fédéral, les tâches liées aux forêts protectrices et à la biodiversité en forêt reviennent aux bourgeoisies, qui sont responsables de la gestion des forêts dont elles sont propriétaires, lesdits montants, en tant qu'ils ne seraient pas versés à celui à qui incombe l'exécution des tâches prescrites par le droit public cantonal, ne sauraient alors être qualifiés d'indemnités au sens de l'art. 5 al. 1 let. a 1er tiret LcSu. L'on serait ainsi en présence de versements effectués par un tiers en lien avec les prestations que le recourant fournit aux communes bourgeoises. Dans la mesure où il s'agirait en outre de retenir que de tels versements, fixés en fonction desdites prestations, sont effectués dans

l'intérêt prépondérant du destinataire de la prestation, à savoir les communes bourgeoisiales auxquelles incombent les tâches susdites, force serait alors de considérer qu'ils se trouvent en lien économique étroit avec les prestations du recourant (cf. à cet égard le message du Conseil fédéral du 2 juin 2008 sur la simplification de la TVA in : FF 2008 6277, p. 6331) et, partant, devraient être qualifiés de contre-prestations imposables de tiers au sens de l'art. 3 let. f LTVA (cf. consid. 3.1 ci-avant). Dans cette hypothèse, les prestations effectuées par le recourant au profit des communes bourgeoisiales seraient donc de toute façon imposables.

#### **E. 7.7**

Le recourant ne saurait pas non plus se prévaloir utilement de la pratique administrative figurant dans la partie D de l'info TVA 19 concernant le secteur Collectivités publiques (ch. 61, Etat de fait 1). D'abord, comme cela ressort du premier paragraphe du ch. 61, ainsi que de l'état de fait visé, cette pratique se rapporte à la vente de bois et consiste à nier l'existence d'un échange de prestations entre une association forestière et les membres qui la composent en lien avec la couverture d'un éventuel déficit supporté par ces derniers en fonction de la surface de leurs forêts. Elle n'est donc pas applicable au présent litige, qui concerne le traitement fiscal des contributions cantonales en faveur des forêts de protection et de la biodiversité en forêt. Comme le relève en outre l'autorité inférieure dans sa prise de position du 4 décembre 2019, l'Etat du Valais n'est pas membre du triage forestier recourant. En outre, les bourgeoisies membres du triage ne consentent pour leur part pas de contributions aux forêts protectrices et aux mesures en faveur de la biodiversité en forêt. Enfin, contrairement à ce que prévoit cette pratique, les subventions ne sont en l'occurrence pas allouées au triage forestier recourant, mais aux communes bourgeoisiales membres de celui-ci (cf. consid. 7.4 ci-avant).

#### **E. 8**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Dans le cadre de sa réponse au recours, l'autorité inférieure avait requis la suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans la cause 2C\_323/2019 concernant un autre triage forestier valaisan, alors pendante devant le Tribunal fédéral, requête rejetée par décision incidente du 17 juillet 2019. Compte tenu du travail qu'a nécessité cette procédure incidente et du fait que l'autorité inférieure a finalement eu gain de cause également devant le Tribunal fédéral dans le dossier 2C\_323/2019, les frais et dépens de la procédure incidente suivront ceux de la cause au fond. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 6'000.--, qui incluent donc les frais de la procédure incidente en suspension de la cause, sont mis à la charge du recourant, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par le recourant, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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