



Cour I
A-2786/2017

Arrêt du 28 février 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Michael Beusch, Sonja Bossart Meier, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

Triage forestier A. _____,
représenté par
Patrick Loosli et Pierre Scheuner,
Von Graffenried AG Treuhand,
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (1^{er} trimestre 2010 -
4^e trimestre 2014).

Faits :**A.**

Le Triage forestier A._____ (ci-après : le Triage), qui regroupe les bourgeoisies de B._____, C._____, D._____, E._____, F._____ et – depuis 2012 – G._____, a été constitué par convention du 1^{er} avril 2005 dans le but de rationaliser la surveillance, l'entretien et l'exploitation des domaines forestiers sis sur le territoire des communes concernées. Le Triage (ci-après également : l'assujetti) est immatriculé, depuis dite date, au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité de collectivité publique assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Le 1^{er} janvier 2012, une nouvelle convention est entrée en vigueur, remplaçant celle du 1^{er} avril 2005.

B.

A l'occasion d'un contrôle portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2010 à 2014, l'AFC constata que l'assujetti n'avait pas imposé les montants versés par l'Etat du Valais, les bourgeoisies et les communes concernées en lien avec la gestion des forêts protectrices, les mesures en faveur de la biodiversité et la police forestière. A la suite de ce contrôle, elle fixa à Fr. 220'359.-- le montant total de la correction de l'impôt en sa faveur par notification d'estimation du 6 octobre 2015. Par courrier du 16 juin 2016, l'assujetti contesta cette notification d'estimation.

C.

Par décision du 29 novembre 2016, l'AFC confirma le montant de la correction de l'impôt. L'assujetti contesta cette décision par réclamation du 16 janvier 2017, que l'AFC rejeta par décision sur réclamation du 28 mars de la même année. Par mémoire de recours du 15 mai 2017, le Triage (ci-après également : le recourant), a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral, concluant notamment à son annulation et à ce que la notification d'estimation du 6 octobre 2015 soit annulée à hauteur de Fr. 211'828.50. Par réponse du 19 juin 2017, l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) a conclu au rejet du recours.

D.

Invités par l'autorité de céans à déposer des observations concernant l'incidence sur le présent litige des arrêts du Tribunal fédéral 2C_312/2017 et 2C_313/2017 du 8 mars 2018, le recourant et l'autorité inférieure ont considéré que cette jurisprudence n'était pas applicable au cas d'espèce et ont maintenu leurs conclusions respectives par écritures des 31 mai et 18 juin 2018.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1

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), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, 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 (cf. art. 37 LTAF).

1.1.2 En sa qualité de destinataire de la décision du 28 mars 2017, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a en conséquence manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Compte tenu des fêtes de Pâques (du 9 au 23 avril 2017 y-compris ; cf. art. 22a al. 1 let. a PA), le recours, déposé le 15 mai 2017, a en outre été interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA en lien avec art. 20 al. 3 PA). Un examen préliminaire relève au surplus qu'il répond aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

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 1^{er} 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).

1.3

1.3.1

1.3.1.1 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, 7^e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ

KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e 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, 3^e 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.).

En outre, il n'appartient en principe pas au Tribunal administratif fédéral d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.1 ; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 1.52 ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 820 ; PASCAL MOLLARD in : Oberson/Hinny [édit.], *LT Commentaire droits de timbre*, 2006, ch. 12 ad art. 39a LT). Conformément au principe inquisitoire qui régit la procédure TVA, l'AFC doit établir les faits de façon complète et exacte. En d'autres termes, ce principe postule que l'autorité administrative instruisse véritablement et d'office les faits. S'il apparaît que l'AFC a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. art. 61 al. 1 PA ; arrêts du TAF A-704/2012 précité consid. 3.3 et A-5884/2012 précité consid. 3.1).

1.3.1.2 En l'occurrence, le Tribunal de céans constate que le dossier de la cause n'est que partiellement documenté. En particulier, et alors que la reprise fiscale porte sur les périodes correspondant aux années 2010 à 2014, il ne comporte pas de documents (contrats, convention du Triage, factures, etc.) se rapportant à la période antérieure au 1^{er} janvier 2012, à l'exception du contrat de prestation pour le programme biodiversité en forêt 2009-2011. Sur le plan du droit également, la situation prévalant avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2012, de la législation valaisanne sur les

forêts (cf. à ce propos consid. 3.1 ci-après) n'est pas établie dans la décision entreprise, ni sur le vu du dossier. Cela étant, les parties partent toutes deux du principe que les modifications – contractuelles et légales – intervenues au 1^{er} janvier 2012 n'ont pas d'incidence sur le traitement fiscal des opérations litigieuses. Rien dans le dossier ne laisse en outre à penser que le point de vue des parties serait erroné. Dans ces circonstances, et dans la mesure notamment où le recourant ne conteste pas le calcul du montant de la reprise en soi, mais le caractère imposable des prestations litigieuses, le tribunal de céans considère qu'il n'y a pas lieu d'instruire ces questions plus en détail (cf. consid. 1.3.1.1 ci-avant) et renonce en conséquence à renvoyer la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle complète son instruction.

1.3.2 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-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 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*, 3^e 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'assujetti 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 ; arrêts du TAF A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.5 et A-1720/2014 du 7 septembre 2015 consid. 2.4). 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-6029/2017 précité consid. 1.4 et A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5.2).

1.4 Dans un premier grief, le recourant se plaint d'une constatation inexacte des faits pertinents (ch. B.1 du mémoire de recours). Il reproche 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. ch. 5.1) 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 du mémoire de réponse du 19 juin 2017). 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. 1.3.1 ci-avant ; consid. 3.2 ci-après).

Pour le surplus, le recourant dénonce une violation du droit fédéral, arguant principalement du caractère de subventions, respectivement de cotisations de membres, des contributions encaissées, lesquelles ne seraient par conséquent pas imposables (ch. B.2 du mémoire de recours). Avant tout autre examen, il sied donc de revenir sur la notion d'opération imposable (consid. 2.1 ci-après), ainsi que sur le traitement fiscal des subventions (consid. 2.2 ci-après) et des cotisations de membres (consid. 2.3 ci-après).

2.

2.1

2.1.1 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). L'opération TVA comprend ainsi les trois éléments constitutifs suivants : (1) une prestation, (2) une contre-prestation et (3) un rapport d'échange entre les deux. 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 : Zweifel et. al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar 2015], n° 1 ss ad art. 18).

2.1.2 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).

2.1.3 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, 2012, n° 1 ad art. 24).

2.1.4 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 économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »), de même qu'un rapport causal direct entre les deux, en ce sens que la prestation déclenche 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 ; arrêts du TF 2C_585/2017 précité consid. 3.2 et 2C_826/2016 précité consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-329/2016 précité consid. 3.1.3 et A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 22 ad art. 18 ; ALOIS CAMENZIND et AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^e éd., 2012, n° 591 ; GEIGER, op. cit., n° 2 ad art. 18).

2.1.5 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 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3 et A-7032/2013 précité consid. 3.2 ; 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_313/2017 précité consid. 4.3 et 2C_307/2016 précité consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3).

2.2

2.2.1 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, comme les donations, les dommages-intérêts, les dividendes, les successions, etc (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 ; arrêt du TF 2C_585/2017 précité consid. 3.3). Sous l'empire de l'ancien droit (cf. RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), on parlait de non-opérations ou de non-chiffres d'affaires (« Nichtumsätze » ; cf. ATF 132 II 353 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-5805/2011 précité consid. 2.2.3), alors que sous le régime actuel de la LTVA, il est fait référence à la notion de non contre-prestations (« Nicht-Entgelt » ; cf. 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). C'est précisément ce qu'exprime l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, selon lequel en l'absence de prestation, les subventions et autres contributions de droit public ne font pas partie de la contre-prestation, 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

2.2.2

2.2.2.1 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 1^{er} tiret LcSu).

2.2.2.2 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 ; arrêt du TF 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. 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_826/2016 précité consid. 2.5 et

2C_313/2017 précité consid. 4.4 ; 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 ; consid. 2.1, 2.2.1 et 2.2.2.1 ci-avant).

Comme le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le rappeler récemment, même dans le cas d'un subventionnement, il est certes 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_826/2016 précité consid. 2.5 et 2C_313/2017 précité consid. 4.4 ; 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. 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_826/2016 précité consid. 2.5 et 2C_313/2017 précité consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.4 et A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.4.2 ; cf. également FF 2008 6277, p. 6348 s. ; GLAUSER/PILLONEL, op. cit., n° 178 ad art. 18).

La distinction entre subvention et contre-prestation imposable pouvant s'avérer difficile, c'est dès lors sur la base des circonstances concrètes qu'il faut dans chaque cas d'espèce apprécier s'il existe, ou non, un échange de prestations (cf. arrêts du TF 2C_585 précité consid. 3.4, 2C_826/2016 précité consid. 2.5 et 2A.273/2004 précité consid. 2.3). Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a dégagé des critères permettant de déterminer s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation ou s'il s'agit d'une subvention, le cas échéant d'un don. Le fait que l'auteur de la contre-prestation ait un intérêt à l'exécution de la prestation peut notamment constituer un indice en faveur de l'existence d'un rapport de prestations. L'intérêt du contributeur peut en particulier consister en ceci que la prestation du bénéficiaire le décharge d'une tâche qui lui incombe (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).

2.2.3 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 tel 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° 50 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° 51 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.

2.3

2.3.1 L'existence ou non d'un rapport de prestations est également déterminant pour le traitement fiscal des cotisations de membres (« Mitgliederbeiträge »). Lorsque les cotisations sont versées sans que cela soit en lien direct avec une éventuelle prestation de l'association à ses membres, l'on est en présence de cotisations au sens propre (« echte Mitgliederbeiträge »), soit de non contre-prestations (cf. arrêt du TF 2C_1104/2015 du 2 mai 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-4308/2015 du 16 février 2016 consid. 3.2.3 et A-4118/2015 du 10 novembre 2015 consid. 2.2.3 ; IRIS WIDMER, in : MWSTG-Kommentar 2015, n° 141 ss ad art. 21 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : MWSTG Kommentar, n° 62 ad art. 21 ; cf. également, sous l'empire de l'ancien droit, arrêt du TF 2C_59/2009 du 3 septembre 2009 consid. 5.3 et arrêt du TAF A-7385/2008 du 7 décembre 2011 consid. 2.2.1). Dans ce cas, il n'y a pas d'échange de prestations imposable (cf. consid. 2.2.1 ci-avant).

En revanche, lorsque la cotisation constitue la contre-prestation d'une prestation déterminée et particulière de l'association, qui est fournie dans l'intérêt individuel du membre concerné, il y a alors échange de prestations. Est à cet égard décisive l'existence d'un lien économique étroit entre la prestation (éventuelle) de l'association et la cotisation du membre en question (cf. arrêts du TF 2C_1104/2015 précité consid. 2.3 et 2C_59/2009 précité consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-4308/2015 précité consid. 3.2.3 et A-4118/2015 précité consid. 2.2.3 ; cf. également ATAF 2009/34 consid. 2.3.1.1 ; arrêt du TAF A-7385/2008 précité consid. 2.2.2 et les références citées). Ces cotisations au sens impropre, ou « fausses » cotisation (« unechte Mitgliederbeiträge »), font ainsi partie d'une opération située dans le champ d'application de la TVA au sens technique. La prestation corrélative est donc imposable, à moins qu'elle ne soit « exclue » du champ de l'impôt, c'est-à-dire exonérée au sens impropre, en vertu de l'art. 21 al. 2 ch. 13 LTVA (cf. arrêt du TF 2C_1104/2015 précité consid. 2.3).

2.3.2 Conformément à cette disposition, sont en effet « exclues » du champ de l'impôt les prestations que des organismes sans but lucratif, poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, économique, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique, écologique, sportive, culturelle ou civique, fournissent à leurs membres, moyennant une cotisation fixée statutairement. L'énumération de ces objectifs n'est pas exhaustive, mais a simplement un caractère exemplatif. Est déterminant le fait que l'association, la société ou la fondation concernée poursuive un but idéal, et non économique (cf. arrêts du TAF A-4118/2015 précité consid. 2.3.1 et A-849/2014 précité consid. 3.3.1 ; CAMENZIND et AL., op. cit., n° 1151 ; cf. également ATAF 2009/34 consid. 2.2.2 ; contra : WIDMER, op. cit., n° 129 ad art. 21). Dans le cadre de la poursuite de son objectif, l'organisme dont il est question doit en outre fournir des prestations à l'ensemble de ses membres (cf. arrêt du TAF A-849/2014 précité consid. 3.3.1 ; WIDMER, op. cit., n° 131 ad art. 21). Enfin, les cotisations doivent être fixées statutairement et, normalement, d'un montant identique pour tous les membres ou membres d'une même catégorie. Selon la jurisprudence, cette exigence est en principe remplie lorsque les cotisations, respectivement les bases servant au calcul de celles-ci, sont d'emblée définies dans les statuts (cf. arrêts du TAF A-4308/2015 précité consid. 3.2.4 et A-4118/2015 précité consid. 2.3.2 ; WIDMER, op. cit., n° 140 ad art. 21).

Il sied de souligner que cette exonération ne concerne pas les « véritables » cotisations, lesquelles ne s'inscrivent pas dans un échange

de prestations imposable (cf. consid. 2.2.1 et 2.3.1 ci-avant). L'exonération d'une opération présuppose en effet que celle-ci se trouve dans le champ d'application de la TVA au sens technique ; à défaut, la prestation en question ne saurait être exonérée au sens impropre (cf. arrêt du TAF A-4118/2015 précité consid. 2.3.3 ; cf. également arrêt du TF 2C_1104/2015 précité consid. 2.3 ; ATAF 2009/34 consid. 2.2.4.2 s. ; dans ce sens déjà, cf. RIEDO, op. cit., p. 240 s. ; pour les distinctions, cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, p. 236 n. marg. 252 ss). L'analyse de toute problématique relative à des cotisations de membres doit donc être entreprise de la manière suivante. Dans un premier temps, il y a lieu d'examiner s'il l'on est, ou non, en présence d'une opération TVA, c'est-à-dire de déterminer si le versement est en rapport (d'échange) avec une prestation déterminée, ou s'il constitue au contraire une non contre-prestation, sans lien économique suffisant avec les (éventuelles) prestations de l'association. Ce n'est que dans le premier cas, c'est-à-dire si l'on se trouve en présence d'une opération relevant techniquement du champ d'application de la TVA, que l'exonération de l'art. 21 al. 2 ch. 13 LTVA peut dans un second temps entrer en ligne de compte (cf. arrêts du TAF A-4308/2014 précité consid. 5.1.3 et A-4118/2015 précité consid. 3 s. ; cf. également arrêt du TF 2C_59/2009 précité consid. 6 ; pour l'historique, cf. MOLLARD/OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 175 n. marg. 30).

3.

En l'espèce, il résulte du recours, dont les conclusions et les motifs définissent l'objet du litige, ainsi que de la décision attaquée (cf. en particulier ch. 5 p. 6), qui délimite celui-ci (cf. arrêts du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 1.5.1 et A-2108/2016 du 25 août 2016 consid. 1.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.1 ss), que le litige porte sur le traitement fiscal, d'une part, des sommes que le recourant perçoit en lien avec la gestion des forêts protectrices et les mesures en faveur de la biodiversité en forêt, ainsi que, d'autre part, des montants que les communes et les bourgeoisies concernées lui versent au titre de participation au salaire du garde forestier. La qualification des contributions cantonales versées dans le cadre de la police forestière (cf. ch. 6.2 de la décision du 29 novembre 2016) n'est en revanche plus litigieuse – et ne l'était déjà plus dans le cadre de la procédure de réclamation (voir à cet égard les conclusions prises au pied de la réclamation du 16 janvier 2017).

3.1 Avant d'examiner le fond de l'affaire, il convient donc de rappeler qu'en matière de protection des forêts, la compétence de la Confédération est limitée aux principes (cf. art. 77 al. 2 Cst.). Sur cette base notamment, 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 en édictant les dispositions nécessaires (cf. art. 50 al. 1 LFo). Ceux-ci doivent notamment veiller à ce que le service forestier soit organisé de façon judicieuse (art. 51 al. 1 LFo). Ils sont également tenus de diviser leur territoire en arrondissement forestiers, dont ils confient la surveillance à des ingénieurs forestiers diplômés, et en triages forestiers, dont la surveillance est confiée à des gardes forestiers diplômés (cf. art. 51 al. 2 LFo dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 [RO 1992 2521]).

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 que le Conseil d'Etat du canton du Valais répartit le territoire en arrondissements (art. 6 al. 1 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 eux-mêmes divisés en triages forestiers : ceux-ci sont formés d'un ou plusieurs propriétaires de forêts (art. 7 al. 1 LcFDN) – auxquels la gestion de celles-ci incombe selon la loi (art. 32 al. 1 LcFDN) – et doivent être dimensionnés de manière à permettre l'engagement d'un garde forestier à plein temps (art. 7 al. 2 LcFDN). Ce dernier est l'employé du triage et nommé par son employeur (art. 8 al. 1 LcFDN). Les communes municipales participent toutefois à hauteur de 30 % au salaire du garde forestier pour les tâches générales d'intérêt public qui entrent dans le cadre de ses fonctions (art. 8 al. 4 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).

3.2

3.2.1 Concernant tout d'abord ces mesures d'encouragement, les parties s'entendent sur le fait que les sommes allouées par le canton et les communes municipales sont des indemnités au sens de l'art. 3 al. 2 let. a LSu, respectivement de l'art. 5 al. 1 let. a 1^{er} tiret LcSu, et, en tant qu'elles sont octroyées sans contrepartie correspondante, qu'elles constituent donc des subventions au sens de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA (cf. art. 29 let. b et d

OTVA ; consid. 2.2.2.1 ci-avant ; cf. en particulier à ce propos ch. 6.1.2 in fine de la décision entreprise). Le tribunal de céans fait également sienne cette analyse. En effet, dans la mesure où, en Valais, l'Etat n'est pas propriétaire des forêts, il n'est pas responsable de la gestion de celles-ci (cf. consid. 3.1 ci-avant), dont relèvent notamment la gestion des forêts de protection et les mesures en faveur de la biodiversité en forêt. L'Etat n'est ainsi pas en mesure de déléguer ces tâches et leur exécution par le recourant ne décharge en conséquence pas le canton et les communes concernées de tâches leur incombant. Les sommes allouées par ceux-ci et les prestations effectuées à cet égard par le recourant, dont lesdites sommes visent à atténuer ou à compenser le coût, ne se trouvent donc clairement pas dans un rapport d'échange, de sorte que les montants en question doivent bien être qualifiés de subventions (cf. consid. 2.1 et 2.2.2 ci-avant, en particulier consid. 2.2.2.2). En ce sens, comme le confirment les parties de manière concordante, les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral rendu le 8 mars 2018 (2C_312/2017) ne sont pas applicables au cas d'espèce. Partant, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant cette question (cf. consid. 1.3.1 ci-avant).

3.2.2

3.2.2.1 Les avis des parties divergent en revanche sur le point de savoir à qui ces subventions sont octroyées. Alors que le recourant soutient en être le destinataire, l'autorité inférieure considère pour sa part qu'il s'agit des bourgeoisies concernées. Or, cette question est décisive, car de sa réponse dépend le traitement fiscal des sommes que le recourant perçoit en lien avec la gestion des forêts protectrices et les mesures en faveur de la biodiversité en forêt.

Il convient en effet de rappeler ici que selon la LcFDN, la gestion des forêts incombe à leur propriétaire, c'est-à-dire aux bourgeoisies ; cela étant, cette même loi oblige celles-ci à se regrouper en triages forestiers afin de garantir l'accomplissement des tâches légales et, donc, des mesures subventionnées (cf. consid. 3.1 ci-avant ; cf. également consid. 2.2.2.1 ci-avant). Il apparaît ainsi que la délégation prévue par la loi décharge les bourgeoisies de tâches leur incombant en tant que propriétaires forestiers. Partant, pour le cas où les bourgeoisies sont les (véritables) destinataires des subventions en cause, il conviendrait d'examiner si le paiement de ces montants au recourant s'inscrit dans le cadre d'un échange de prestations imposable, soit s'il constitue la contrepartie des prestations fournies par ce dernier dans le cadre de l'accomplissement des tâches que la loi lui délègue (cf. consid. 2.2.2.2 et 2.2.3 ci-avant ; cf. également consid. 2.1.2 in fine ci-avant). Si, en revanche, le destinataire des subventions allouées

est le recourant, il s'agirait alors au contraire de nier l'existence d'une opération soumise à la TVA, puisque, dans ce cas, les bourgeoisies ne verseraient pas de contrepartie pour les prestations que celui-ci leur fournit. Il convient dès lors de se prononcer sur ce point.

3.2.2.2 A cet égard, l'on relèvera tout d'abord que la LcFDN ne contient pas d'indication concernant le destinataire des subventions en cause. L'ordonnance cantonale du 30 janvier 2013 sur les forêts et les dangers naturels (RSV 921.100 ; ci-après citée : OcFDN) prévoit certes, à ses art. 38 al. 4 et 39 al. 3, que « le paiement de la contribution des communes municipales (...) est effectuée sur demande écrite des propriétaires forestiers ». Cela étant, selon les contrats de prestations conclus entre le canton du Valais et le recourant pour les programmes « Forêts de protection 2012-2015 » et « Biodiversité en forêt 2009-2011 », le versement par le canton des « montants convenus » intervient « [s]ur demande du triage forestier » (cf. ch. 6.3 desdits contrats). En outre, le premier de ces contrats prévoit que « [l]a participation des communes municipales (art. 48 LcFDN) est à solliciter par le triage » (cf. ch. 5.3 dudit contrat). On observera encore que ce dernier est également dénommé « [l]e requérant » dans la décision cantonale du 12 octobre 2012 concernant le projet « Biodiversité en forêt ». Or, comme le relève du reste l'autorité inférieure dans son mémoire de réponse du 19 juin 2017 (cf. p. 3), l'on ne saurait considérer que les subventions cantonales d'une part et communales d'autre part, qui sont prévues dans les mêmes articles de loi et sont destinées à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement des mêmes tâches (cf. consid. 3.1 ci-avant), aient des destinataires différents. Partant, l'on ne peut tirer de conclusions définitives du fait que la demande de paiement des subventions communales, respectivement cantonales, doive 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.

Dans les faits, il semble au vu du dossier (cf. notamment les factures du 23 février 2015 que le recourant a adressées aux bourgeoisies concernant la participation des communes municipales à la réalisation des soins aux forêts de protection [pièce AFC n° 6, annexe n° 4a]) et des déclarations concordantes – respectivement non contestées – des parties (voir en particulier décision entreprise, ch. 5.1 [in fine] ; mémoire de recours, n. marg. 24 s. et 34), que les subventions communales sont versées aux bourgeoisies, qui les reversent au recourant ; à l'inverse, les subventions cantonales sont pour leur part directement servies en mains de ce dernier. Dès lors qu'il est en soi possible que des subventions ne soient pas

directement versées à leur destinataire, mais à un tiers, qui les transmet ensuite à celui-ci (cf. consid. 2.2.3 in initio ci-avant), mais également, a contrario, qu'elles peuvent être remises directement en mains du tiers mandaté par leur (véritable) destinataire, auprès duquel ce dernier acquiert des prestations imposables au moyen des sommes allouées (cf. consid. 2.2.3 in fine ci-avant ; cf. également à cet égard Info TVA concernant les secteurs n° 19, « Collectivités publiques », ch. 5.2.2 [version publiée en décembre 2017], respectivement ch. 4.2.2 [version publiée en janvier 2011]), l'on ne saurait pas plus tirer de conclusions définitives de ces états de fait.

3.2.2.3 Comme on l'a vu, aux termes de la loi, les subventions sont des prestations pécuniaires allouées dans le but d'atténuer ou de compenser les charges financières découlant de l'accomplissement de tâches prescrites par le droit fédéral ou cantonal (cf. consid. 2.2.2.1 ci-avant ; cf. également art. 9 al. 1 LSu). Il s'ensuit que doit en principe être considéré comme le bénéficiaire de telles prestations celui auquel incombe la tâche prescrite par le droit – comme le relève l'autorité inférieure (cf. mémoire de réponse, ch. 2 p. 3) – et qui en supporte en conséquence la charge financière. A cet égard, l'on rappellera que selon la LcFDN, la gestion des forêts incombe certes à leurs propriétaires, soit aux bourgeoisies ; cela étant, la même loi oblige celles-ci à se regrouper en triage forestier afin de garantir l'accomplissement des tâches subventionnées (cf. consid. 3.1 ci-avant). En outre, si en l'occurrence, c'est bien le recourant qui assume directement la charge financière résultant de l'accomplissement de ces tâches, il ressort du courrier de ce dernier du 16 juin 2016 (pièce recourant n° 8) que lorsque les sommes allouées pour soutenir les mesures d'entretien et de remise en état des forêts de protection ne permettent pas de compenser entièrement le coût de ces mesures, le Triage facture des heures de travail aux bourgeoisies pour couvrir la différence (cf. ch. 4.2 p. 6 dudit courrier). Il semble ainsi que ce sont en fin de compte bien ces dernières qui supportent la charge financière des tâches subventionnées, à tout le moins concernant celles en lien avec la gestion des forêts de protection. Ce dernier élément en particulier plaide certes plutôt en faveur de la thèse soutenue par l'autorité inférieure, à savoir qu'il s'agirait de considérer que les (véritables) destinataires des montants alloués sont les bourgeoisies, et non le recourant. De l'avis du Tribunal, il n'apparaît toutefois pas déterminant, compte tenu des autres éléments pertinents du dossier.

3.2.2.4 En effet, dans le cas d'espèce, il apparaît que les contrats de prestations pour les programmes « Forêts de protection » et « Biodiversité

en forêt », qui prévoient notamment les prestations et charges du Triage, ainsi que le montant des subventions allouées, sont conclus entre le canton du Valais et le recourant directement. Il ne ressort en outre pas du dossier que dans le cadre desdits programmes, le recourant reçoive de quelconques instructions de la part des bourgeoisies concernées, lesquelles n'apparaissent donc pas agir en qualité de « donneur d'ordre » envers le recourant. Il s'avère en outre que les contrats de prestations susmentionnés prévoient la possibilité, pour ce dernier, de déléguer l'exécution des travaux à des tiers mandataires et que « [l]a répartition des crédits [à ces derniers] est l'affaire du triage » (cf. ch. 5.2 et 6.3 desdits contrats). Il apparaît ainsi que le pouvoir de décider de l'affectation des subventions octroyées, c'est-à-dire de disposer des montants en question, appartienne au recourant – dans les limites du mandat de prestations qui lui est assigné, c'est-à-dire de son « obligation de comportement » (cf. consid. 2.2.2.2 ci-avant). L'on relèvera enfin que les décisions venant confirmer les contrats de prestations quant à leur financement et qui arrêtent ainsi formellement le montant des subventions allouées (cf. pièces recourant n° 15 et 16) ne sont pas notifiées aux bourgeoisies, mais uniquement au recourant, lequel dispose donc seul, le cas échéant, de la qualité pour recourir contre celles-ci, c'est-à-dire de contester ledit montant. Ce dernier dispose ainsi d'une indépendance effective, tant sous un angle économique que du point de vue du droit.

Ces éléments pris ensemble conduisent le Tribunal administratif fédéral à considérer que le (véritable) destinataire des subventions cantonales et communales est bien le recourant, et non les bourgeoisies qui le composent, de sorte que l'on ne se trouve pas en présence d'une opération imposable (cf. consid. 3.2.2.1 in fine ci-avant). Bien fondé à cet égard, le recours doit être admis et la décision entreprise annulée sur ce point.

3.3

3.3.1 Concernant ensuite la participation des communes et des bourgeoisies au salaire du garde forestier, il s'agit de relever que du point de vue de la TVA, ce dernier et le recourant – qui est son employeur (cf. consid. 3.1 ci-avant) – forment un seul et même sujet fiscal. Il s'ensuit que les prestations du garde forestier en faveur des communes et des bourgeoisies concernées sont imputables au recourant, lequel doit en outre être considéré comme le destinataire des montants versés par celles-ci à titre de participation au salaire du garde. Il est en outre indéniable que dans le cadre de l'accomplissement des missions que la loi lui délègue, le recourant fournit des prestations aux bourgeoisies et aux communes municipales. En effet, outre « les tâches générales d'intérêt public » (cf.

art. 8 al. 4 LcFDN) qu'il accomplit dans l'intérêt des communes municipales, le recourant assume des tâches de surveillance, d'entretien, d'exploitation et de gestion des domaines forestiers pour le compte des bourgeoisies qui le composent (cf. art. 1 de la convention du Triage [pièce recourant n° 7]). Il s'agit dès lors d'examiner si les prestations concrètes qu'il fournit dans ce cadre se trouvent dans un rapport d'échange avec la participation des communes et des bourgeoisies concernées au salaire du garde forestier qu'il emploie.

A cet égard, l'on relèvera d'une part, à la suite de l'autorité inférieure, qu'en tant que dans le cadre de ses fonctions, le garde forestier accomplit des tâches communales (cf. à cet égard la non exhaustive que dresse l'art. 8 du Règlement concernant la fonction et les tâches du garde forestier [RSV 921.150]), il est patent qu'il décharge les communes concernées de tâches leur incombant, ce qui, on l'a vu, peut constituer un indice en faveur de l'existence d'un échange de prestations imposable (cf. consid. 2.2.2.2 in fine ci-avant). Il résulte par ailleurs clairement de la lettre de l'art. 8 al. 4 LcFDN, qui fonde la participation des communes municipales au salaire du garde forestier (cf. consid. 3.1 ci-avant), que ladite participation est due « *pour* » les prestations que ce dernier leur fournit dans ce cadre. Dans ces conditions, l'existence d'un rapport de causalité entre les prestations en question et les contributions des communes au salaire du garde est en outre manifeste.

Concernant d'autre part les bourgeoisies, leur participation au salaire du garde est prévue à l'art. 13 de la convention du Triage (« Garde forestier »), aux termes duquel « [les] bourgeoisies ou communes municipales supportent [la] rétribution salariale, y compris les charges sociales du garde forestier et du personnel assurant la police forestière publique et privée selon les bases légales en vigueur » (al. 4, 1^{er} par.). Le second paragraphe de cette disposition précise en outre que « [sauf] accord particulier entre les bourgeoisies ou communes la répartition est proportionnelle à la clé *d'investissement* [mise en italique par le Tribunal] décrite à l'art. 8 de la présente convention ». A ce stade, il sied de relever que l'autorité de céans conserve un doute concernant la clé de répartition applicable, à savoir s'il s'agit de celle concernant les frais *d'investissement* du Triage (art. 8 let. c ch. 1 ; cf. en ce sens la facture N° 32 du 23 février 2015 [pièce AFC n° 6, annexe 4b], dont il ressort que le montant facturé à la bourgeoisie de B._____ [Fr. 15'988.50] correspond au 25,5 % – et non au 22,5 %, comme indiqué par erreur sur ladite facture – du total à répartir [Fr. 62'700.--], conformément à ce que prévoit la clé de répartition de l'art. 8 let. c ch. 1 de la convention du Triage), ou s'il convient au contraire de se

rapporter à la clé relative aux frais d'exploitation (art. 8 let. c ch. 2), dans lesquels sont notamment expressément compris « les charges du personnel » – et donc, en principe, le salaire du garde forestier.

Quoi qu'il en soit, il apparaît que la répartition s'opère, soit en fonction de la surface forestière exploitable de chaque bourgeoisie (en ce sens, cf. notamment la corrélation entre la part incombant à chaque bourgeoisie selon l'art. 8 let. c ch. 1 de la convention et le montant des apports « basés sur la surface forestière exploitable de chaque bourgeoisie » fixés à l'art. 2 de la convention), soit « en fonction des heures effectives passées sur chaque domaine forestier », c'est-à-dire, dans les deux cas, à l'aune de l'étendue des prestations du Triage. Dans ces conditions, l'existence d'un lien économique et, partant, d'un rapport d'échange entre les prestations que le recourant fournit aux bourgeoisies et aux communes municipales et les montants que celles-ci lui versent à titre de participation au salaire du garde forestier doit être admise. Contrairement à l'avis du recourant, les opérations litigieuses se situent bien dans le champ de l'impôt.

Il s'ensuit d'une part que les contributions des communes municipales ne sont pas des subventions, mais bien la contrepartie des prestations imposables qu'il leur fournit. Partant, le recours apparaît sur ce point mal fondé et doit être rejeté.

D'autre part, les contributions des bourgeoisies ne constituent dans ces conditions pas des « véritables » cotisations, de sorte que les prestations corrélatives du Triage sont en principe imposables, à moins qu'elles ne soient « exclues » du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 13 LTVA (cf. consid. 2.3.1 ci-avant), comme le recourant le soutient. Il convient donc d'examiner si les conditions de l'exonération (au sens impropre) prévue par cette disposition sont en l'occurrence réalisées.

3.3.2 A cet égard, l'on relèvera d'abord que le recourant n'est constitué sous la forme d'une association au sens des art. 60 ss CC que depuis le 1^{er} janvier 2012 et qu'il ne dispose pas de statuts, mais est régi par une convention, laquelle ne prévoit pas le prélèvement de cotisations, mais simplement la répartition de ses frais entre ses membres (cf. art. 8 let. c de la convention), lesquels n'acquittent au demeurant pas un montant identique au titre de participation au salaire du garde forestier. Il n'apparaît donc pas, a priori, que les prestations corrélatives que le recourant leur fournit puissent bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 21 al. 2 ch. 13 LTVA (cf. consid. 2.3.2 ci-avant).

Par ailleurs, l'on notera que le dossier ne contient que très peu d'éléments concernant les versements opérés par les bourgeoisies pour leur contribution au salaire du garde. La seule facture susceptible de s'y rapporter a été adressé à la bourgeoisie de B._____ et concerne la « [participation] des communes municipales aux tâches administratives et de gestion (...) ainsi qu'aux tâches d'intérêt public selon la clé de répartition » de l'art. 8 let. c ch. 1 de la convention du Triage. Il n'apparaît dès lors pas clairement si cette facture se rapporte à la participation de la bourgeoisie ou de la commune de B._____, ou encore si elle concerne le montant dû par la bourgeoisie et la commune concernées, soit le total des contributions versées par ces deux entités. En tout état de cause, elle ne contient, s'agissant du montant facturé, aucune indication ou référence au versement de quelconques cotisations. Dans ces conditions, il sied de constater que la réalisation des conditions de l'exonération l'art. 21 al. 2 ch. 13 LTVA n'est pas suffisamment établie. Aussi, conformément à la règle selon laquelle l'assujetti assume la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. consid. 1.3.2 ci-avant), il appartient au recourant d'en supporter les conséquences. Par conséquent, le recours doit également être rejeté sur ce point.

4.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, au sens du considérant 3.2.2.2 ci-dessus, et à le rejeter pour le surplus.

4.1 Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. Par ailleurs, selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Pour déterminer dans quelle mesure le recourant a eu gain de cause, respectivement a succombé, il s'agit principalement d'apprécier le succès de ses conclusions à l'aune de leurs effets sur la décision entreprise (cf. ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêts du TAF A-2572/2017 du 12 juin 2017 consid. 5 et A-5586/2012 du 19 novembre 2012 consid. 14).

Conformément en outre à l'art. 14 al. 1 FITAF, les parties qui ont droit à des dépens doivent faire parvenir au tribunal, avant le prononcé, un décompte des prestations de leur représentant. Selon la pratique du Tribunal administratif fédéral, un tel document n'est pas collecté d'office (cf. arrêts du TF 2C_730/2017 du 4 avril 2018 consid. 3.4 et 2C_422/2011 du 9 janvier 2012 consid. 2 ; arrêts du TAF A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 5.2 et A-7273/2015 du 3 décembre 2015 consid. 7 ; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 4.84). Aussi, à défaut de décompte, le tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF).

4.2 En l'occurrence, il s'agit de tenir compte du fait que le recours est (assez) largement admis et que le présent arrêt constitue une décision finale, en ce sens qu'il prononce que la TVA perçue par l'autorité inférieure en lien avec les prestations du recourant en faveur des forêts protectrices et de la biodiversité en forêt n'est pas due (cf. à ce propos ATF 142 III 798 consid. 2.1 ; arrêts du TF 2C_45/2008 du 16 décembre 2008 consid. 1.2 et 2C_743/2007 du 9 juillet 2008 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-2572/2017 précité consid. 5). Dans ces circonstances, le tribunal de céans considère qu'il se justifie d'une part de réduire de manière conséquente les frais de procédure à charge du recourant, lesquels sont arrêtés à Fr. 850.--, et, d'autre part, d'allouer à celui-ci à titre de dépens une indemnité légèrement réduite, fixée à Fr. 11'475.-- sur la base du dossier (cf. consid. 4.1 ci-avant).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis au sens du considérant 3.2.2.2. Il est rejeté pour le surplus.

2.

Une partie des frais de procédure, par Fr. 850.--, est mise à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais de Fr. 8'500.-- déjà versée par le recourant. Le solde de Fr. 7'650.-- (sept mille six cents cinquante francs) lui sera remboursé après entrée en force du présent jugement.

3.

L'autorité inférieure versera au recourant une indemnité de Fr. 11'475.-- (onze mille quatre cents septante-cinq francs) à titre de dépens réduits.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :