

VD_OMNI GE.2013.0120 vom 26. November 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-11-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_GE.2013.0120

FR: VD_OMNI GE.2013.0120 du 26 novembre 2014

IT: VD_OMNI GE.2013.0120 del 26 novembre 2014

Regeste

Fondation X. _____, Fondation Y. _____/Département de la formation, de la jeunesse et de la culture | Institution active dans le domaine de la pédagogie spécialisée propriétaire de ses locaux. Calcul du montant des subventions étatiques. Le DFJC n'a pas violé le droit, ni abusé de son pouvoir d'appréciation, en ne prenant pas en compte dans le calcul l'amortissement économique ainsi qu'une rémunération des fonds propres investis. Pas de violation non plus de l'égalité de traitement par rapport aux institutions locataires de leurs locaux. Recours au TF rejeté (2C_18/2015 du 23.07.2015).

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

a) Jusqu'au 31 décembre 2007, la Confédération assumait une part de l'offre en matière de pédagogie spécialisée. Les prestations de l'assurance-invalidité comprenaient des prestations individuelles aux enfants handicapés fournies de la naissance jusqu'à l'âge de 20 ans révolus et des prestations collectives destinées aux institutions chargées d'assurer la formation spéciale. Dans ce dernier domaine, l'assurance-invalidité participait à raison de 50% aux frais des écoles spéciales, les cantons subventionnant l'autre moitié des frais. L'Office fédéral des assurances sociales (OFAS) était compétent pour décider des subventions fédérales versées aux institutions. Suite à la Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008, l'entière responsabilité de la formation scolaire spéciale et des subventions aux institutions pour personnes handicapées a été transférée de la Confédération aux cantons (Message du Conseil fédéral, FF 2002 2155, spéc. p. 2277). Un système transitoire a toutefois été prévu. L'art. 197 ch. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) garantit en effet le maintien des prestations de l'assurance-invalidité par les cantons pendant trois ans au minimum, mais en tous les cas jusqu'à ce que ces derniers disposent de leur propre stratégie en matière de formation scolaire spéciale. Pour coordonner et assurer ce transfert de tâches aux cantons, la Conférence suisse des directrices et directeurs cantonaux de l'instruction publique (CDIP) a adopté le 25 octobre 2007 l'Accord intercantonal sur la collaboration dans le domaine de la pédagogie spécialisée (A-CDPS; RSV 417.91). Cet Accord a pour but d'assurer une harmonisation minimale entre les cantons quant à l'accès à des prestations de base sur l'ensemble du territoire suisse. Le Grand Conseil vaudois a ratifié l'Accord intercantonal le 26 mai 2009. Cet accord est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2011, après avoir été ratifié par

dix cantons. En janvier 2014, le Conseil d'Etat vaudois a transmis au Grand Conseil un projet de loi sur la pédagogie spécialisée (LPS) appelée à remplacer l'actuelle loi du 25 mai 1977 sur l'enseignement spécialisé (LES; RSV 417.31). Dans l'attente de l'adoption de ce nouveau texte légal, le financement des institutions de pédagogie spécialisée reste régi par les dispositions qui étaient en vigueur avant la RPT. b) En l'état, ce sont les art. 23 et 24 du règlement d'application du 13 mai 1992 de la LES (RLES; RSV 417.31.1) qui régissent le financement de l'exploitation des institutions d'enseignement spécialisé. Ces dispositions prévoient que les frais d'exploitation sont couverts par les ressources propres, les contributions des parents, les subsides individuels, les subventions fédérales, les subventions cantonales, ainsi que les éventuelles subventions communales directes (art. 24 al. 3 RLES). Elles précisent que les frais d'exploitation permettant l'octroi de subventions comprennent les charges et produits d'exploitation, notamment les salaires (art. 24 al. 2 RLES). Ces dispositions sont encore complétées par des directives établies par le département (Directives IVS: pièce 05 du bordereau de l'autorité intimée) qui précisent en particulier le planning, la procédure de négociation budgétaire, ainsi que le calcul et le mode de paiement de la subvention cantonale. Cette réglementation ne tient pas compte de la RPT, puisqu'elle mentionne encore les subventions fédérales. Depuis le 1^{er} janvier 2008, le canton doit assumer également la part fédérale. Pour le calcul de cette dernière, il y a lieu de se référer à la circulaire émise par l'OFAS et intitulée " Circulaire sur les subventions aux frais d'exploitation des centres de réadaptation (CSCR)". c) Le droit des subventions est régi par plusieurs principes généraux, qui sont ceux de l'absence du droit à la subvention (art. 2 LSubv), de la légalité (art. 4 LSubv), de l'opportunité (art. 5 LSubv) et de la subsidiarité (art. 6 LSubv). Ces principes s'appliquent non seulement à l'élaboration ou la modification des lois spéciales relatives aux subventions, mais également à l'octroi de ces dernières, leur calcul, leur suivi, leur examen et leur gestion (Exposé des motifs, Bulletin du Grand conseil [BGC] février 2005, p. 7395). Concrétisation du principe de subsidiarité, l'art. 21 al. 1 LSubv dispose que le requérant doit démontrer qu'il tire pleinement parti de ses propres ressources, ainsi que des autres subventions et aides déjà accordées. L'art. 22 al. 1 LSubv prévoit par ailleurs que le bénéficiaire ne peut procéder à d'importantes modifications des objets ou tâches pour lesquels il a obtenu des subventions sans l'accord préalable de l'autorité compétente.

E. 3

Les recourantes font grief à l'autorité intimée de ne pas reconnaître la scission opérée le 28 juin 2010 et par conséquent de ne pas tenir compte des loyers versés par la Fondation Y. _____ à la Fondation X. _____. Elles ne voient pas en quoi cette restructuration serait constitutive d'un abus de droit manifeste et violerait les dispositions de la LSubv relatives au principe de subsidiarité. a) Selon la jurisprudence, il y a abus de droit lorsque l'exercice d'un droit apparaît, dans un cas concret, manifestement contraire au droit ou lorsqu'une institution juridique est utilisée manifestement à l'encontre de la finalité pour laquelle elle a été créée, pour réaliser des intérêts que cette institution juridique ne veut pas protéger (ATF 134 I 65; 131 II 265; 127 II 49). On parle aussi, lorsque l'on recourt à un moyen apparemment légal pour contourner une interdiction légale, de fraude à la loi (Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, Genève, Zurich, Bâle 2011, p. 198; Jacques Dubey et Jean-Baptiste Zufferey, Droit administratif général, Bâle 2014, p. 259). L'interdiction de l'abus de droit vaut, en droit administratif, d'une part pour les administrés. On trouve dans la jurisprudence le cas d'un étranger qui divorce de son épouse étrangère, se marie avec une Suisse beaucoup plus âgée pour obtenir une naturalisation facilitée,

divorce à nouveau et se remarie avec sa première épouse (ATF 128 II 97) ou celui d'une société en commandite créée avec la participation de plusieurs centaines d'investisseurs étrangers dans le but d'obtenir de futures rentes AVS (ATF 131 V 97). On peut mentionner également en droit fiscal le cas de l'évasion fiscale. Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi; b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée; c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 131 II 635; voir ég. arrêt FI.2011.0009 du 15 avril 2013 consid. 4a). Si ces trois conditions sont réalisées, l'administration est alors fondée à faire abstraction de la forme choisie par le contribuable pour procéder à une analyse de la réalité économique de l'opération en cause. Plus précisément, l'imposition doit alors être fondée sur la forme juridique qui aurait permis objectivement d'atteindre le but économique désiré (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Bâle 2012, p. 66 et les références). L'interdiction de l'abus de droit s'applique, d'autre part, à l'administration. On peut mentionner le cas de l'autorité qui diffère sans motif le prononcé de sa décision, dans l'attente de l'entrée en vigueur d'une règle de droit défavorable à la cause de l'administré (ATF 110 Ib 332 consid. 3a, JdT 1986 I 536). La sanction d'un abus de droit de la part de l'autorité consiste pour l'administré en ce que la loi détournée de ses fins ne lui est pas appliquée (Dubey/Zufferey, op. cit., p. 260).

b) Dans leurs écritures, les recourantes exposent que l'objectif de la restructuration litigieuse était de préserver les fonds propres de l'ancienne Fondation Y._____ et pouvoir ainsi continuer à offrir en plus des activités subventionnées par l'Etat un certain nombre de prestations supplémentaires aux enfants en difficulté. Elles estimaient en effet que le montant des subventions d'exploitation versées par l'Etat ne prenait pas en compte un amortissement suffisant des immeubles dont la fondation était propriétaire. Les représentants des recourantes ont confirmé ces explications en audience. M. C._____ a en particulier souligné que le système de subventionnement actuel ne permettait pas un amortissement économique des immeubles conforme aux règles du Code des obligations sur la comptabilité commerciale. En d'autres termes, les organes de l'ancienne Fondation Y._____ n'étaient pas satisfaits du montant des subventions qui leur était versé et ont réfléchi à une solution permettant d'augmenter la participation étatique. Ils ont ainsi scindé la fondation en deux entités distinctes, la nouvelle Fondation Y._____ et la Fondation X._____, et calculé les loyers versés par la première à la seconde de façon à ce qu'ils permettent le rendement souhaité des fonds propres immobiliers de la fondation. Par le montage juridique auquel ils ont recouru, les organes de l'ancienne Fondation Y._____ ont donc bien cherché à obtenir une augmentation de la subvention étatique. La restructuration n'avait pas d'autre objectif. Elle n'a du reste eu aucune incidence sur le fonctionnement des structures d'accueil, comme l'a confirmé le témoin H._____. La réalité matérielle et économique n'a par ailleurs pas changé malgré la scission de l'ancienne Fondation Y._____. Même si elles constituent formellement deux entités juridiques distinctes, les recourantes sont en effet totalement imbriquées: leurs conseils de fondation sont composés des mêmes personnes (à l'exception de Mme J._____, directrice de la Fondation Y._____ et membre du conseil de la Fondation X._____) et le dossier montre que la Fondation X._____ a pour seules activités de gérer les immeubles dont la Fondation Y._____ est locataire et de financer certaines prestations offertes aux enfants

dont cette dernière s'occupe. En outre, comme le relève l'autorité intimée, l'admission d'une telle restructuration mettrait en péril la garantie d'une offre en matière d'éducation spécialisée uniforme sur l'ensemble du territoire. Des subventions (par le biais de la prise en charge des loyers versés par la nouvelle Fondation Y. _____) seraient en effet utilisées pour offrir aux seuls enfants scolarisés dans les structures d'accueil des recourantes des prestations allant au-delà du standard défini par l'Etat, ce qui serait contraire au principe d'égalité de traitement. Au regard de ces différents éléments, il convient d'admettre avec l'autorité intimée que la restructuration litigieuse est constitutive d'un abus de droit manifeste. Les recourantes ne peuvent par ailleurs tirer aucun argument de la décision positive de l'Autorité de surveillance des Fondations (ASF) relative à la scission. Comme l'a confirmé le témoin G. _____, la restructuration a été examinée uniquement sous l'angle du droit civil. L'ASF ne vérifie pas les incidences sur les éventuelles subventions étatiques que reçoivent les fondations placées sous sa surveillance. Le fait que les recourantes n'ont jamais caché leur intention de scinder l'ancienne Fondation Y. _____ n'est pas non plus déterminant. L'autorité intimée ne conteste du reste pas que les recourantes ont agi avec transparence. Comme l'a indiqué M. D. _____ à l'audience, la position du SESAF a toutefois toujours été claire: elle ne reconnaît pas les effets d'une telle restructuration. C'est en outre à tort que les recourantes font valoir que l'autorité intimée aurait eu les moyens de réagir. Une suppression ou une restitution des subventions n'étaient en effet pas envisageables. De fait, pour éviter l'application du principe de subsidiarité, les organes de l'ancienne Fondation Y. _____ ont précisément choisi que la nouvelle fondation reprendrait l'exploitation des structures d'accueil. Ne possédant aucun patrimoine, la nouvelle Fondation Y. _____ ne pouvait ainsi se voir reprocher un dessaisissement de ses fonds propres. Parallèlement, la Fondation X. _____ cessait d'exercer une activité subventionnée. Seul un remboursement partiel des travaux de transformation financés par le canton aurait ainsi été possible. Or, comme le témoin F. _____ l'a indiqué, le SESAF ne l'exige pas en cas de cessation d'activité. Ceci démontre encore une fois que le montage réalisé par les recourantes est manifestement abusif et a pour seul but d'obtenir une augmentation de la subvention étatique. L'autorité intimée n'a dès lors pas violé le droit, ni abusé de son pouvoir d'appréciation, en ne reconnaissant pas la scission opérée le 28 juin 2010 et en ne tenant par conséquent pas compte, dans le calcul de la subvention, des loyers versés par la Fondation Y. _____ à la Fondation X. _____.

E. 4

Les recourantes font valoir en outre que même si elles devaient être considérées comme une seule entité, il y aurait lieu de calculer la subvention d'exploitation en prenant en compte l'amortissement économique ainsi qu'une rémunération des fonds propres investis. Ni la LES, ni le RLES ne déterminent quelles sont les charges d'exploitation prises en considération pour le calcul de la subvention. Les Directives IVS du département les définissent en revanche précisément. S'agissant des charges immobilières, elles prévoient expressément que seul l'amortissement financier est pris en charge (voir Lexique du plan comptable IVS, ch. 44700; pièce 5 du bordereau de l'autorité intimée), ce qui exclut l'amortissement économique et une rémunération des fonds propres. Sur le plan fédéral, la circulaire CSCR de l'OFAS disposait que la valeur locative des propres locaux, les intérêts pour le capital propre investi dans l'exploitation, les réserves financières, ainsi que le dépassement des taux d'amortissement n'étaient pas pris en considération (ch. 1033). Elle précisait s'agissant des taux d'amortissement: " sont acceptés jusqu'à 10% de la valeur résiduelle comptable des biens immobiliers. L'amortissement s'effectue à partir de la date de

la mise en exploitation des locaux. Le terrain n'est pas amorti... ". Elle ajoutait encore (ch. 1023): " Les amortissements sur immeubles sont à utiliser pour réduire les dettes hypothécaires. " L'autorité intimée s'est ainsi conformée aux Directives IVS ainsi qu'à la circulaire CSCR de l'OFAS en ne prenant pas en compte dans le calcul de la subvention l'amortissement économique ainsi qu'une rémunération des fonds propres. Les recourantes jugent que cette " pratique ", qui contribuerait à appauvrir les fondations qui mettent à disposition leurs patrimoines immobiliers, serait contraire à la Convention intercantonale relative aux institutions sociales du 13 décembre 2002 (CIIS), à laquelle a adhéré le Canton de Vaud le 1^{er} janvier 2006. Cette convention a pour but d'assurer sans difficultés le séjour, dans des institutions appropriées en dehors de leur canton de domicile, de personnes ayant des besoins spécifiques en matière de soins et d'encadrement (art. 1 CIIS). Elle impose en particulier au canton de domicile de garantir à l'institution du canton répondant la compensation des coûts en faveur de la personne et pour la période concernée, moyennant une garantie de prise en charge des frais. Elle ne donne en revanche aucune recommandation ou prescription en matière de subventionnement des institutions de pédagogie spécialisée. Les recourantes ne peuvent dès lors tirer aucun argument de l'art. 21 al. 1 CIIS et de la directive relative à la compensation des coûts et à la comptabilité analytique du 1^{er} décembre 2005 (Directive CIIS COCOAN). Il en va de même du " Plan stratégique vaudois handicap 2011 " (PSH 2011), adopté le 5 mai 2010 par le Conseil d'Etat et approuvé par le Conseil fédéral, qui ne s'applique pas directement à la formation scolaire spéciale (voir p. 40, ch. 11.1), comme les recourantes le reconnaissent du reste. Les recourantes invoquent aussi une violation des principes comptables, en particulier des recommandations émises par Swiss Gaap RPC (Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes). Ces dernières préconisent certes que les organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif procèdent aux amortissements " nécessaires " de leurs actifs immobiliers (Swiss Gaap RPC 2 ch. 11, 18 et 21). Il ne s'agit là toutefois que de règles de droit privé qui ne sauraient lier les autorités cantonales lors de la fixation des subventions versées aux institutions d'enseignement spécialisé. De plus, ces recommandations ne tiennent pas compte de situations où, comme en l'espèce, l'organisation a bénéficié de subventions importantes à chaque rénovation ou transformation, ainsi que pour des travaux d'entretien. Or, cette particularité justifie un traitement différent en matière de comptabilisation d'amortissements par rapport aux institutions qui pourvoient elles-mêmes à l'entretien et à la rénovation de leurs parcs immobiliers. En outre, comme le relève l'autorité intimée, il n'est pas établi que les biens immobiliers des recourantes aient réellement perdu de leur valeur. Les expertises immobilières réalisées par l'ancienne Fondation Y. _____ en 2007 et 2009 (pièces 15 et 18) tendent plutôt à démontrer le contraire. La valeur intrinsèque totale des immeubles a en effet été estimée à 14'050'000 fr. (7'550'000 fr. et 6'500'000 fr.), alors que le prix d'acquisition (transformations comprises) était d'un peu plus de 11'000'000 fr. (11'794'306 fr. pour l'autorité intimée et 11'239'425 fr. pour les recourantes). Or, selon la jurisprudence, l'amortissement se justifie uniquement si le bien se déprécie avec son usage ou l'écoulement du temps. L'usage commercial ne saurait à cet égard créer ou justifier un droit à l'amortissement en l'absence de moins-value. Ainsi, un bien qui ne subit aucune dépréciation (tel peut être le cas lorsqu'un immeuble est correctement entretenu ou que l'augmentation de la valeur du terrain compense le vieillissement du bâtiment) ne doit pas être amorti, quelle que soit la méthode d'amortissement (ATF 132 I 175 consid. 2.3 et les références). L'autorité intimée n'a dès lors pas violé le droit, ni abusé de son pouvoir

d'appréciation, en ne prenant pas en compte dans le calcul de la subvention l'amortissement économique ainsi qu'une rémunération des fonds propres investis.

E. 5

Les recourantes se plaignent encore d'une inégalité de traitement par rapport aux institutions qui sont locataires de leurs locaux. a) Une décision viole le principe de l'égalité lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 136 I 297 consid. 6.1 p. 304; 131 I 394 consid. 4.2 p. 399; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125). b) En l'espèce, l'autorité intimée finance l'intégralité des charges des institutions d'enseignement spécialisée, qu'elles soient locataires ou propriétaires de leurs locaux. Certes, l'amortissement économique et la rémunération des fonds propres investis ne sont pas pris en charge. Comme on l'a vu (voir supra consid. 4), cette pratique, qui se justifie par le fait que les travaux de transformation, de rénovation et d'entretien sont subventionnés, ne prête toutefois pas le flanc à la critique. On ne saurait ainsi voir une inégalité de traitement entre les institutions propriétaires de leurs locaux et celles qui ne sont que locataires. Le grief est mal fondé.

E. 6

Il reste enfin à examiner la question du débiteur du solde de 394'004 fr. 50. La décision attaquée n'est pas claire à ce propos. Elle mentionne simplement qu'un solde doit être restitué à l'Etat, sans préciser quelle entité est débitrice ou si les deux le sont. Le décompte qui l'accompagne fait référence pour sa part uniquement à la Fondation Y. _____. Il est vrai en revanche – comme le relèvent les recourantes – que la décision attaquée a été notifiée aux deux entités. Ceci s'explique sans doute par le fait que cette décision a également une incidence sur la Fondation X. _____ (la restructuration n'étant pas reconnue pour le calcul de la subvention). A l'évidence, seule la Fondation Y. _____ est débitrice du solde de 394'004 fr. 50, l'autorité intimée ne pouvant pas faire abstraction de la réalité juridique sur cet aspect. La décision attaquée doit être précisée sur ce point, ce qui conduit à une admission très partielle du recours, puisque les recourantes avaient précisément pris des conclusions dans ce sens.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent à une admission très partielle du recours. Les recourantes, qui succombent sur l'essentiel, supporteront l'intégralité des frais de justice, qui sont arrêtés à 5'000 fr., indemnités de témoins comprises (art. 49 al. 1 LPA-VD). Pour le même motif, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD).

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