

## VD\_OMNI FI.2002.0083 vom 14. Mai 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-05-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2002.0083](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0083)

FR: VD\_OMNI FI.2002.0083 du 14 mai 2003

IT: VD\_OMNI FI.2002.0083 del 14 maggio 2003

### Regeste

c/ACI | En matière de double imposition intercantonale, le médecin-cadre autorisé à traiter une clientèle privée (ici radiologie) au CHUV est considéré comme exerçant une activité dépendante; les revenus découlant de cette pratique "privée" sont dès lors imposables dans le canton du domicile (ici en Valais).

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 14.05.2003 FI.2002.0083

c/ACI | En matière de double imposition intercantonale, le médecin-cadre autorisé à traiter une clientèle privée (ici radiologie) au CHUV est considéré comme exerçant une activité dépendante; les revenus découlant de cette pratique "privée" sont dès lors imposables dans le canton du domicile (ici en Valais).

DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 14 mai 2003 sur le recours formé par X. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\*, dont le conseil est l'avocat Olivier Weniger, case postale 2293, à 1002 Lausanne, contre la décision rendue sur réclamation le 25 octobre 2002 par l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI), confirmant les décisions de taxation définitive (impôts cantonal et communal) et de répartition intercantonale des 29 juin 1995 (période fiscale 1993-1994) et 22 mai 1996 (période fiscale 1991-1992). \* \* \* \* \*  
\* \* \* \* \* Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Alain Maillard et M. Philippe Maillard, assesseurs. Vu les faits suivants: A. \_\_\_\_\_ Durant les périodes fiscales en cause, X. \_\_\_\_\_ était domicilié en Valais; il y était assujéti de manière illimitée. L'intéressé s'est marié le 26 juillet 1991; un enfant est issu de cette union le 18 novembre suivant. Son épouse a cessé son activité lucrative à la fin du mois de mars 1992. B. a) X. \_\_\_\_\_ a été engagé par le Centre hospitalier universitaire vaudois en qualité de médecin spécialiste en radiologie, ce avec le titre de chef de clinique adjoint; il a été nommé chef de clinique le 1er mars 1990. b) Par décision du 15 mars 1991, le Conseil d'Etat a créé au sein du service de radiodiagnostic du CHUV un poste de médecin-associé à plein temps et il a désigné à ce poste le Dr X. \_\_\_\_\_. Simultanément, il a fixé le traitement annuel de l'intéressé à 106'312 fr. (hors classe 1) et l'a autorisé à participer au traitement de la clientèle privée avec participation au fonds du service (pool). La même décision précise que l'ensemble de l'activité au CHUV de ce médecin (y compris le traitement de la clientèle privée) est assuré par le biais de l'assurance RC du CHUV. L'entrée en vigueur de cette décision a été fixée au 1er avril 1991, cela jusqu'au 31 août 1995. c) On notera cependant que le taux d'occupation du Dr X. \_\_\_\_\_ a évolué à la baisse durant cette période; elle a ainsi passé de 100 à 60% au 1er avril 1993, de 60% à 20% au 1er octobre 1994 (dès cette date, il n'était cependant plus autorisé à avoir une pratique privée) et enfin à 10% pour la période du 1er septembre 1995 au 31 août 1999 (v. décision du Conseil d'Etat du 7 juin 1995). C. a) La Commission d'impôt de

Lausanne-ville, considérant que X.\_\_\_\_\_ exerçait une activité indépendante en tant que médecin-associé au CHUV et qu'il était dès lors imposable à ce titre dans le canton de Vaud, a invité celui-ci à déposer une déclaration d'impôt pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994. Toutefois, par courrier du 3 mars 1994 de la fiduciaire Lamon & Renggli, l'intéressé a contesté devoir remplir ces documents; il affirmait en effet être salarié du CHUV et par conséquent être imposable exclusivement en Valais. La fiduciaire précitée a dès lors demandé à la Commission d'impôt de Lausanne-ville d'annuler la mention de son client au rôle des contribuables vaudois. b) Toutefois, par décision du 21 décembre 1994, la commission d'impôt a arrêté la taxation provisoire du médecin précité pour la période fiscale 1991-1992; par acte du 19 janvier 1995, la fiduciaire précitée a déposé une réclamation contre cette décision, au nom de son mandant; elle contestait à nouveau l'exercice par ce dernier d'une activité indépendante au CHUV. c) Par décision définitive de taxation et de répartition intercantonale du 29 juin 1995, la commission d'impôt a arrêté le revenu imposable de l'intéressé dans le canton de Vaud à 163'900 fr. pour la période fiscale 1993-1994 (au taux de 100'300 fr., tenant compte d'un quotient familial de 2,3).

X.\_\_\_\_\_, agissant le 6 juillet 1995 par l'intermédiaire du même mandataire, a formé une nouvelle réclamation contre cette décision. d) Le 22 mai 1996, la commission d'impôt a rendu en outre une décision définitive de taxation et de répartition intercantonale pour la période fiscale 1991-1992, soit une décision liée au début d'assujettissement de l'intéressé dans le canton de Vaud. Là encore, une réclamation a été déposée le 17 juin 1996.

D. X.\_\_\_\_\_ a encore fait l'objet d'une taxation d'office, pour défaut de dépôt d'une déclaration d'impôt pour la période fiscale 1995-1996 (décision du 15 février 1996). Toutefois, il est apparu ultérieurement que X.\_\_\_\_\_ avait répondu à la sommation que lui avait adressée précédemment la commission d'impôt, cela par une lettre du 24 novembre 1995; il y indiquait avoir cessé ses activités au CHUV depuis le 30 septembre 1994, de sorte qu'il n'était plus imposable dans le canton de Vaud depuis lors. Ce point de vue a été admis par l'ACI, dans le cadre de la décision rendue sur réclamation le 25 octobre 2002.

E. a) La décision sur réclamation précitée statue également sur les réclamations relatives aux périodes fiscales précédentes (1991-1992 et 1993-1994); dans ce cadre, l'ACI a décidé ce qui suit: "D'admettre partiellement les réclamations des 6 juillet 1995 et 17 juin 1996 et de fixer, - pour la période du 1er avril 1991 au 31 décembre 1991 un revenu imposable de 142'200 fr. au taux de 207'600 fr. (quotient 1) et une fortune imposable nulle, - pour la période du 1er janvier 1992 au 31 décembre 1992 un revenu imposable de 142'200 fr. au taux de 115'300 fr. pour un revenu global de 207'600 fr. (quotient 1,8) et une fortune imposable nulle, - pour la période du 1er janvier 1993 au 30 septembre 1994 un revenu imposable de 104'500 fr. au taux de 88'700 fr. pour un revenu global de 204'100 fr. (quotient 2,3) et une fortune nulle."

La décision précitée maintient le point de vue initial de l'autorité fiscale, selon lequel l'intéressé a exercé au CHUV une activité indépendante, correspondant à sa pratique privée, dite décision précisant seulement la période durant laquelle cette activité a été exercée (soit du 1er avril 1991 au 30 septembre 1994). b) Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Olivier Weniger le 25 novembre 2002, soit en temps utile, X.\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif; il conclut avec dépens à l'annulation de la décision attaquée (il prend également des conclusions subsidiaires tendant à la réforme de cette décision, aux fins de faire constater qu'il n'est pas imposable dans le canton de Vaud durant la période courant du 1er avril 1991 au 30 septembre 1994). L'ACI, pour sa part, conclut au rejet du recours, dans sa prise de position du 9 janvier 2003. Le juge instructeur a encore interpellé la direction du CHUV

pour quelques compléments d'information; celle-ci a répondu en date du 9 avril 2003, en joignant à son envoi diverses pièces, sur lesquelles on reviendra plus loin. c) Le Tribunal administratif a tenu audience à Lausanne le 29 avril 2003, en présence des parties et de leurs représentants. Il a entendu à cette occasion trois témoins. Il s'agit tout d'abord du Dr Y. \_\_\_\_\_, lequel travaillait également au service de radiodiagnostic, en même temps que le Dr X. \_\_\_\_\_; après un passage à l'hôpital de zone de Morges, il est d'ailleurs revenu au sein du CHUV depuis peu. Ont également été auditionnés Z. \_\_\_\_\_, chargé de la facturation au CHUV, ainsi que A. \_\_\_\_\_, chef du personnel au CHUV. F.

a) Le 3 février 1988, le Conseil d'Etat a adopté un règlement sur les conditions d'engagement des médecins-cadres dans les institutions sanitaires de l'Etat de Vaud (ci-après: le règlement; RSV 5.2; v. en outre la teneur initiale de ce règlement: R. 1988, 51). Ce règlement définit diverses catégories de médecins-cadres, au nombre desquelles figurent les médecins associés (il s'agit de la catégorie hiérarchiquement la plus basse de ces médecins-cadres). Ce sont les médecins entrant dans le champ d'application de ce règlement qui peuvent être autorisés à traiter une clientèle privée, selon des modalités décrites aux art. 17 ss de ce règlement; ce texte, au demeurant, vise notamment à fixer la rétrocession due par les médecins en question à l'Etat, en relation avec les revenus tirés de cette pratique privée (sur le principe de cette rétrocession, v. art. 20 du règlement). On notera que ce règlement a été révisé le 12 février 1993 (entrée en vigueur avec effet rétroactif au 1er janvier 1993). L'engagement du Dr X. \_\_\_\_\_ a donc couvert deux périodes, l'une régie par la teneur initiale du règlement de 1988, l'autre par la version révisée le 12 février 1993. Ce texte a introduit, sous la note marginale "prestations médicotéchniques", la règle suivante (art. 20a): "Lorsque le médecin-cadre exerce tout ou partie de son activité dans un domaine médicotéchnique, il peut bénéficier du versement d'une part du produit de la facturation réalisée, dans un but d'égalité de traitement avec les médecins ayant une clientèle privée. Les modalités d'application sont fixées par le Conseil d'Etat." b) Le recourant, à tout le moins dans le cadre de la procédure de réclamation, a allégué se trouver dans la situation visée par cette disposition et ne pas avoir à proprement parler de clientèle privée, se contentant de soigner les patients privés que lui adressent ses collègues médecins-cadres. Lors de l'audience, l'intéressé a d'ailleurs précisé que, sur une journée, il procédait jusqu'à soixante examens; ceux-ci étaient d'ailleurs fixés par le secrétariat du service, sans qu'il ait de véritable maîtrise sur la fixation de ceux-ci. Il n'était souvent pas en mesure de déterminer si le patient concerné bénéficiait ou non d'une couverture d'assurance pour soins privés. A ce sujet, le témoin Z. \_\_\_\_\_ a d'ailleurs indiqué que le Dr X. \_\_\_\_\_ devait être considéré comme ne traitant pas une clientèle privée identifiable, autrement dit, qu'il fournissait essentiellement des prestations dites médico-techniques au sens de l'art. 20a précité (sur la notion de clientèle privée identifiable, v. notamment art. 1er de la décision du 12 février 1993 du Conseil d'Etat, relative aux honoraires des médecins-cadres, fixant les modalités d'application du règlement précité versée au dossier par la direction du CHUV). Sur ce point, la situation du Dr X. \_\_\_\_\_ différait de celle du Dr Y. \_\_\_\_\_, lequel pratiquait, au sein du même service, une radiologie d'intervention, proche d'une activité de nature chirurgicale. En substance, le Dr Y. \_\_\_\_\_ recevait préalablement ses patients lors d'une consultation, au cours de laquelle il leur expliquait la nature de son traitement; celle-ci avait lieu plus tard, étant précisé qu'il ne pouvait effectuer que quelque six interventions par jour. c) A teneur de l'art. 18 al. 3 du règlement, le temps consacré par un médecin-cadre à une pratique privée ne pouvait excéder l'équivalent de trois demi-journées par semaine pour toutes prestations, sauf exceptions stipulées dans

l'acte de nomination ou accordées par le département. Selon l'art. 2 de la décision du Conseil d'Etat précitée, chaque institution sanitaire met en oeuvre les dispositions permettant d'établir annuellement si l'activité consacrée à la clientèle privée identifiable n'excède pas le temps imparti (al. 1). S'agissant en revanche d'une activité de nature médico-technique, comme celle du Dr X. \_\_\_\_\_, le témoin Z. \_\_\_\_\_ a confirmé qu'aucun contrôle de la règle précitée n'était possible. d) Par ailleurs, l'activité du Dr X. \_\_\_\_\_ au sein du service de radiodiagnostic du CHUV, s'exerçait en totalité dans des installations propriété de l'Etat, cela avec le concours du personnel soignant de cet établissement. Cette activité aurait en outre dû être régie par un cahier des charges établi par le CHUV; en l'espèce, la direction du CHUV a produit un projet de cahier des charges, mais cela n'a pas débouché sur un document définitif. Le Dr X. \_\_\_\_\_ n'avait au demeurant pas souvenir d'un tel document. On précise au surplus que ce cahier des charges n'établit aucune distinction entre l'activité ordinaire et la pratique privée, ni même ne fait allusion à cette dernière. Il était au surplus assuré par la RC de l'établissement. e) L'ensemble de la facturation des prestations du service de radiodiagnostic (comme d'ailleurs des autres opérations dispensées au CHUV, y compris celles des professeurs, est réalisée par la direction du CHUV; c'est d'ailleurs le témoin Z. \_\_\_\_\_ qui est chargé de ces travaux. Certes, le règlement prévoyait-il la possibilité d'une facturation confiée à une fiduciaire, mais cette solution n'a finalement pas été retenue en pratique. Concrètement, il appartient à l'assistante qui collabore avec le médecin lors de l'examen de saisir les données nécessaires au moyen de codes sur des formulaires du service; ceux-ci sont ensuite transmis par informatique au service chargé de la facturation. Ainsi, les médecins qui effectuent des prestations médico-techniques, à l'instar du Dr X. \_\_\_\_\_, n'ont-ils pratiquement aucune maîtrise sur le contenu des factures en question; ceux-ci ignorent même fréquemment, comme on l'a vu, si le patient concerné bénéficie ou non d'une couverture privée. Sur ce dernier point, d'autres praticiens, qui effectuent de véritables consultations et qui ont donc une clientèle privée identifiable (tel le Dr Y. \_\_\_\_\_) bénéficient au contraire de cette information. f) Le témoin A. \_\_\_\_\_ a été entendu sur les certificats de salaire établis sous sa direction. Il a été invité notamment à se déterminer sur le certificat délivré au Dr X. \_\_\_\_\_. Le certificat en question, sous la rubrique "salaire brut total" indique tout d'abord le montant du salaire de base découlant de la décision de nomination du Conseil d'Etat. Le même document comporte, en bas de page, sous la rubrique "observations" la mention suivante: "Traite une clientèle privée en 1991  
Fr. 84'000.-- Traite une clientèle privée en 1992  
Fr. 166'758.--" Selon le témoin, ces montants ont été versés l'année suivant l'exercice concerné. Sous la rubrique cotisations AVS, figure une déduction de 10'344 fr. en 1991 et 14'972 fr. en 1992; ces chiffres démontrent que la cotisation AVS a été déduite sur l'ensemble du revenu précité (soit salaire de base et revenus découlant de la clientèle privée). En revanche, s'agissant du 2e pilier, la déduction n'a été opérée que sur le salaire de base, à l'exclusion du revenu découlant du traitement de la clientèle privée. g) aa) Les documents produits par la direction du CHUV le 9 avril 2003, ainsi que les explications fournies tant dans la lettre qui les accompagnaient que par le témoin Z. \_\_\_\_\_ ont permis au tribunal de cerner dans ses grandes lignes le fonctionnement des divers fonds mis en place par le règlement du Conseil d'Etat. aa) L'administration du CHUV facture les prestations privées et les encaisse. Cela fait, elle verse une part de l'encaissement au compte administratif, conformément à l'art. 20 du règlement et à l'art. 4 de la décision du Conseil d'Etat. S'agissant par exemple d'une prestation médico-technique, pour laquelle la facture

distingue la part médicale et la part technique, le taux de rétrocession s'élève à 25%. Le solde du montant encaissé alimente le fonds des honoraires (art. 24 du règlement; celui-ci est débité d'une part destinée au fonds de service, lequel doit permettre de financer notamment des actions à but scientifique ou le perfectionnement de collaborateurs; art. 24a du règlement). Seul le solde du fonds des honoraires est ensuite distribué auprès des médecins autorisés à avoir une pratique privée. bb) On signalera également la création, à l'art. 26 du règlement, d'un fonds de solidarité, alimenté par un versement des comptes administratifs des établissements et instituts sanitaires, ainsi que par les prélèvements de solidarité régis par l'art. 27. L'art. 27 précisément prévoit en effet un prélèvement de solidarité perçu aussitôt que le traitement de base d'un médecin-cadre auquel s'ajoute le revenu provenant de son activité privée dépasse 300'000 fr. par année (à l'indice des salaires de 1990, 118.2); ce prélèvement est d'ailleurs fixé de manière progressive (v. à ce sujet art. 12 de la décision du Conseil d'Etat citée plus haut; il est par exemple de 40% lorsque le revenu total du médecin-cadre concerné dépasse 450'000 fr. par année). cc) Le solde du fonds des honoraires est donc distribué auprès des médecins-cadres de l'institution ou du service concerné, le versement en question constituant ainsi un revenu complémentaire par rapport au traitement de base; le fonds en question supporte également la part patronale des charges sociales. L'art. 24 al. 1 prévoit divers critères devant régir la répartition du fonds des honoraires entre les ayants droit; au surplus, le médecin responsable est tenu de fournir à chacun de ses collaborateurs toutes les informations nécessaires au sujet de sa participation au fonds de service (al. 2, dans la version de 1988). Enfin, selon l'al. 3, les modalités de répartition du fonds sont discutées annuellement avec le directeur général du CHUV, après consultation des collaborateurs concernés (al. 4, dans la version de 1988). Interpellé à ce sujet, le témoin Z. \_\_\_\_\_ a indiqué que cette dernière règle n'avait pas été appliquée dans toutes ses modalités, la consultation prévue n'ayant en effet pas eu lieu. De surcroît, s'agissant du service de radiodiagnostic, la clé de répartition paraît n'avoir été abordée qu'une seule fois, dans la lettre adressée par le Pr B. \_\_\_\_\_ le 17 octobre 1990 à la direction du CHUV. Le Dr X. \_\_\_\_\_, s'il était renseigné sur les principes généraux de répartition, n'avait en revanche pas connaissance de ce document, qui n'avait pas été discuté avec les collaborateurs du service. Le témoin Y. \_\_\_\_\_ a d'ailleurs indiqué qu'il ignorait lui aussi la clé de répartition. Il est vrai que la réglementation de l'art. 24 précité a été modifiée en 1993; le dernier alinéa de cette disposition prévoit désormais uniquement que le médecin responsable est tenu de fournir à chacun de ses collaborateurs les informations nécessaires au sujet de sa participation au fonds des honoraires (dans la pratique, il semble que ces informations ne sont données que sur demande de l'intéressé). S'agissant des critères de répartition, le témoin Z. \_\_\_\_\_ a déclaré que ceux-ci variaient d'un service à l'autre. Dans tel service, il était par exemple tenu compte principalement de l'apport de chaque médecin-cadre (chiffre d'affaires), dans tel autre - ainsi le service de radiodiagnostic - le critère principal était celui de l'ancienneté. dd) Il se dégage du rappel de cette réglementation complexe qu'elle vise notamment à assurer divers mécanismes de solidarité entre les médecins-cadres du CHUV, à savoir ceux qui traitent ou non une clientèle privée identifiable, entre ceux qui peuvent ou non avoir accès à une importante clientèle privée ou encore avec les médecins ayant une part plus importante d'activité de recherches. Ce mécanisme vise également à assurer une participation au financement des installations générales du CHUV. G. \_\_\_\_\_ Il ressort encore du dossier que le Dr X. \_\_\_\_\_ a été imposé en Valais, pour les deux périodes ici en cause, sur l'ensemble du revenu de son activité lucrative (soit y compris le traitement découlant de sa pratique privée). A

l'audience, il a précisé encore qu'il avait réglé ses impôts valaisans y relatifs, en formulant toutefois une réserve concernant le traitement par le canton de Vaud des revenus découlant de sa pratique privée au CHUV. Considérant en droit: 1. La jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale prévoit que le canton, dont le pouvoir d'imposer est contesté par le contribuable, a l'obligation, sur demande de celui-ci, de rendre une décision préalable sur la question de l'assujettissement dans ce canton (fondé sur l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999; v. auparavant art. 46 al. 2 aCst.; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Berne 1999, p. 161 s; Ernst Höhn, Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4e éd., Berne, p. 569). Or, dans le cas d'espèce, le contribuable a bien contesté son assujettissement dans le canton de Vaud par lettre du 3 mars 1994 de sa fiduciaire. Il n'a d'ailleurs jamais déposé par la suite de déclaration d'impôt sur les formules que lui ont adressées les autorités fiscales vaudoises. Malgré cela, la commission d'impôt, puis l'ACI, sur réclamation, n'ont pas jugé nécessaire de rendre des décisions d'assujettissement, mais ont passé directement à la taxation de l'intéressé. Cette manière de faire était particulièrement critiquable s'agissant de la période 1995-1996, pour laquelle la commission d'impôt a prononcé une taxation d'office; on pourrait se demander si les taxations relatives aux périodes précédentes ne devraient pas être annulées pour ce seul motif déjà. La question peut toutefois demeurer ouverte, le recours devant de toute manière être admis au regard des considérants qui suivent. 2. a) De jurisprudence constante, la fortune investie et le produit d'une activité lucrative indépendante, tel que celui d'une profession libérale exercée au moyen d'installations fixes et permanentes, sont imposables au for de l'établissement stable (Archives 58 p. 538 consid. 2a p. 541; 57 p. 582 consid. 4a p. 586; 42 p. 481 consid. 2a p. 483/484; Locher, Die Praxis der Bundessteuern - III. Teil: Doppelbesteuerung, Bâle 1994, § 5 II A nos 1 à 6). En revanche, les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante sont imposables dans le canton de domicile du contribuable indépendamment du lieu où s'exerce cette activité (Locher, op. cit., § 51 A; ATF 121 I 259, spéc. p. 261). Suivant la logique de cette jurisprudence, l'ACI a considéré que le recourant avait débuté une activité indépendante au 1er avril 1991, dès l'instant où il avait pu soigner une clientèle privée au service de radiodiagnostic du CHUV; cela créait, aux yeux de l'autorité intimée, un motif d'assujettissement limité dans le canton de Vaud à compter de cette date. Le recourant, au contraire, soutient que la pratique privée qu'il exerçait au CHUV ne saurait être assimilée à une activité indépendante, exercée au sein d'un établissement stable, au sens de la jurisprudence précitée. b) aa) En l'absence de définition légale, la doctrine et la jurisprudence définissent l'activité lucrative indépendante comme toute activité économique exercée en vue de la recherche d'un profit, pour le compte et aux risques du contribuable, selon une organisation propre, librement choisie et reconnaissable à l'extérieur (cf., notamment, Francis Cagianut/ Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3ème éd., Berne, 1993, § 1, n. 17; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998, § 7 n° 24, p. 77). Exercent dès lors une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques ayant une profession libérale, mais également les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit (v. art. 52 al. 3 ORC; cf. Archives de droit fiscal 53, 640; 52, 366; ATF 104 Ib 261; v. en outre, Walter Ryser/ Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, impôts directs, Berne 1994, p. 162; Cagianut/Höhn, op. cit., §1, n. 12; Rivier, op. cit., p. 161). Dans les deux cas, toutefois, le

critère principal consiste dans l'intention de réaliser un profit matériel. Selon la doctrine, on peut mettre en évidence quatre éléments fondamentaux, caractéristiques de l'activité indépendante : une organisation librement choisie, des risques et des bénéfices revenant à l'entrepreneur, la participation à la vie économique et l'intention de réaliser un profit. Lorsqu'il s'agit d'une activité qui n'a pas un caractère occasionnel et que ces quatre éléments fondamentaux sont réunis, on admettra toujours en règle générale l'activité lucrative indépendante. A l'inverse, pour qualifier d'indépendante une activité qui s'exercerait de façon occasionnelle, les circonstances du cas d'espèce, en plus de ces quatre éléments, doivent inclure des indices particuliers d'activité lucrative (v. Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8 Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 34 nos 15 et ss, not. 20 et 21; v. également TA, arrêt du 9 janvier 2003, FI 2002/0065 consid. 1). bb) S'agissant de déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité dépendante ou indépendante, on rappelle que l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (dans ce sens ATF 121 I 263, déjà cité); exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur; est au contraire indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie - qui est reconnaissable de l'extérieur - et à ses propres risques et profits (même arrêt). cc) S'agissant plus particulièrement de médecins-cadres exerçant une pratique privée au sein d'hôpitaux publics, le Tribunal fédéral, ainsi que le Tribunal fédéral des assurances ont été amenés à se prononcer à plusieurs reprises sur le point de savoir si cette activité devait être qualifiée de dépendante ou au contraire d'indépendante. En matière fiscale, le Tribunal fédéral, statuant dans un cas de double imposition intercantonale, a qualifié cette activité de dépendante (Revue fiscale 1998, 345 = RDAF 1999 I 191; v. toutefois ATF du 28 mars 1985, 2P.177/1993, rendu en matière intracantonale, où le Tribunal fédéral a admis que la solution contraire résistait au grief de l'arbitraire). On remarquera que, sur ce point, cette solution coïncide, à tout le moins dans les grandes lignes, avec celle retenue par le Tribunal fédéral des assurances en matière de cotisations AVS (ATF 122 V 281 et 124 V 97; dans ce dernier arrêt, toutefois, il est fait exception de l'activité exercée par les médecins à l'Hôpital cantonal de Genève auprès de patients traités de manière ambulatoire, considérée au contraire comme étant de nature indépendante; v. au surplus Reto Böhi, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung, thèse Berne 2001 p. 214 ss, spéc. p. 232 où l'auteur montre que la distinction entre activité dépendante et indépendante s'opère selon des critères convergents dans le domaine fiscal et dans celui des cotisations AVS; v. encore F. Zuppinger, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht, die Abgrenzung zwischen dem Einkommen aus unselbständiger und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, in Mélanges pour le 75e anniversaire du Tribunal fédéral des assurances, Berne 1992, p. 385). On remarquera encore, dans le souci d'être complet, que le Tribunal fédéral a également qualifié de dépendante l'activité exercée par des médecins au sein d'hôpitaux publics auprès de patients privés dans la jurisprudence qu'il a rendue en matière de responsabilité de l'Etat à raison des actes de ses agents (ATF 122 III 101). Au demeurant, il a considéré que l'Etat, lorsqu'il autorisait de tels médecins, engagés par lui, à avoir une pratique privée à titre accessoire, pouvait soumettre celle-ci à diverses charges ou conditions, telle une obligation de rétrocession d'une part des recettes obtenues par l'intéressé (v. à ce sujet ATF 101a 312 et SJ 1999, 129). L'autorité intimée invoque notamment, à l'appui de sa décision, la jurisprudence

rendue par la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, cela dans deux cas de médecins-chefs pratiquant dans des hôpitaux de zone (v. par exemple arrêt du 12 janvier 1976, RDAF 1976, 323). Ceux-ci ont en effet été considérés comme déployant une activité indépendante, dans le cadre du traitement de leurs patients privés. Il ressort de l'arrêt que le médecin en question disposait d'un cabinet, au sein des locaux de l'hôpital, mais loué par lui, pour recevoir ses patients privés. Il établissait également lui-même la facturation destinée à ses clients. c) Dans le cas d'espèce, il s'agit donc de déterminer si le recourant, en tant que médecin spécialiste en radiologie au sein du CHUV, pouvait être considéré ou non comme indépendant dans sa pratique privée. A titre liminaire, le tribunal observe ici que la situation du recourant au CHUV diffère sur de nombreux points de celle des médecins-chefs pratiquant dans des hôpitaux de zone. Dans cette mesure, la jurisprudence rendue par la Commission cantonale de recours en matière d'impôts pour ces derniers établissements ne saurait conduire, sans autre examen, à considérer comme indépendante l'activité déployée par le recourant au CHUV auprès de la clientèle privée; rien n'empêcherait a priori un traitement différencié des deux situations (au même titre que le Tribunal fédéral des assurances a distingué, au sein des hôpitaux universitaires genevois, l'activité hospitalière et la pratique ambulatoire; ATF 124 V cité plus haut). En d'autres termes, il convient de procéder à un examen concret de la situation du recourant au CHUV pour résoudre la question décisive ici. Dans cette perspective, on reprendra, pour la suite de cet examen, les éléments fondamentaux de l'activité indépendante, mis en évidence plus haut. aa) Le premier concerne l'existence ou non d'une organisation librement choisie par l'intéressé. A cet égard, l'instruction a démontré au contraire que le recourant exerçait son activité au sein du CHUV de manière strictement identique, qu'il s'agisse de son activité ordinaire ou de celle consacrée à sa pratique privée, cela au point qu'il n'était souvent pas en mesure de déterminer s'il avait affaire à un patient bénéficiant d'une couverture d'assurance privée. Il exerçait en effet l'ensemble de son activité dans les locaux du CHUV, bénéficiant des installations et du personnel de cet établissement; il n'avait d'ailleurs guère le pouvoir de se prononcer sur l'achat de nouvelles machines ou sur l'engagement de nouveaux collaborateurs. Il n'avait pas non plus d'influence réelle sur la facturation adressée aux patients privés. bb) Constitue également un élément caractéristique de l'activité indépendante le fait que les risques et les bénéfices de celle-ci reviennent à l'entrepreneur lui-même. aaa) S'agissant du risque, l'instruction a montré que la perte sur débiteurs était supportée effectivement par le fonds des honoraires et, par voie de conséquence indirecte, entraînait une réduction subséquente de la rémunération de l'intéressé. Cependant, le risque encouru se limitait à cela, soit à une simple perte de gain. En revanche, le poids des investissements ou encore celui des charges de salaire du service de radiodiagnostic ne lui incombaient en aucune manière; il n'avait donc aucun risque à assumer de ce chef, contrairement à l'entrepreneur ordinaire. Le risque, limité à une perte de gain comme on l'a vu, n'apparaît donc pas ici comme caractéristique d'une activité indépendante (dans le même sens RFJ 1998, 189 TA FR, arrêt rendu en matière AVS). bbb) Quant aux bénéfices, aucun élément ne permet d'admettre que ceux-ci sont le fait en quelque sorte des membres d'une société simple, qui décideraient de le répartir entre eux. Au contraire, le règlement de 1988 et ses dispositions d'application (adoptées pour l'essentiel sur une base autoritaire, par le Conseil d'Etat au premier chef, puis le département et le médecin-chef de service) instaurent un régime complexe et rigoureux d'allocation du résultat de l'activité dite privée. La description de ces différents mécanismes permet de ne pas attacher trop d'importance à la formulation utilisée par divers textes; on pense ici à l'art. 17 al. 1 du règlement qui, à propos

de la clientèle privée parle de l'autorisation délivrée au médecin-cadre de traiter des patients ou de participer à leur traitement "personnellement et pour leur propre compte"`. En réalité, en effet, le recourant accomplissait ses tâches au sein du service de radiodiagnostic, tant auprès de la clientèle ordinaire que de la clientèle privée, dans une seule et même structure marquée fortement par les éléments hiérarchiques. De même, la lettre du Pr B. \_\_\_\_\_ du 17 octobre 1990 parle d'une participation au pool, "cela de façon contractuelle"; le responsable de la facturation du CHUV, entendu à ce sujet, a indiqué que cette mention n'avait selon lui aucun sens. Concrètement, le médecin-chef du service en question avait même fixé de manière autoritaire la clé de répartition du solde du fonds des honoraires du service en question, sans que les médecins-cadres concernés n'osent même, le plus souvent, demander des explications à ce sujet. En définitive, la rémunération liée au traitement d'une clientèle privée apparaît, comme le fait valoir le recourant, comme une prestation qui s'apparente à un bonus versé à un cadre, salarié dans une entreprise privée et non comme une part au résultat d'une société simple. cc) On remarque enfin que le recourant n'apparaissait pas non plus dans la vie économique comme exerçant une activité indépendante. Les patients pour lesquels il procédait à des examens lui étaient adressés par d'autres praticiens ou d'autres services, de sorte qu'il n'avait en tous les cas pas de clientèle privée identifiable. En outre, il n'établissait lui-même aucune facture, l'ensemble de la facturation étant en effet assumée exclusivement par l'administration du CHUV. dd) Il ressort de cet examen d'ensemble que la "pratique privée" de l'intéressé au sein du service de radiodiagnostic du CHUV ne saurait être qualifiée d'activité indépendante au plan fiscal. d) Le recourant souligne encore qu'il convient d'assurer une certaine cohérence dans la qualification retenue pour une activité économique entre le plan contractuel, celui des assurances sociales et enfin celui du traitement fiscal; la jurisprudence a d'ailleurs retenu que la qualification adoptée au plan des assurances sociales constitue en règle générale un indice utile, mais pas plus. En d'autres termes, cette qualification ne saurait être considérée comme liant l'autorité fiscale; en l'occurrence d'ailleurs, on remarque une divergence de qualification par les différentes autorités d'assurances sociales elles-mêmes, puisque les autorités de l'AVS considèrent cette activité comme dépendante, alors que les autorités du 2ème pilier paraissent tenir celle-ci pour indépendante (à défaut, la règle de l'art. 4 al. 2 de la loi du 18 juin 1984 sur la Caisse de pensions de l'Etat de Vaud aurait dû conduire apparemment au prélèvement de cotisations également sur le traitement résultant de la pratique privée de l'intéressé). Cela étant, le recourant a raison de souligner que les directives de l'Office fédéral des assurances sociales sur le salaire déterminant dans l'AVS, AI et APG, spécialement leur chiffre 4096, conduisent à considérer l'activité déployée par l'intéressé comme dépendante. Ces critères, au demeurant, paraissent fournir également de bons indicateurs pour qualifier la nature de l'activité déployée au plan fiscal. e) Il découle des considérations qui précèdent que la pratique privée exercée par le recourant au sein du CHUV doit être considérée comme relevant d'une activité dépendante. Cela conduit à l'admission du recours et à l'annulation de la décision rendue sur réclamation le 25 octobre 2002 et des taxations qu'elle contient (périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994).

3. Vu l'issue du recours, les frais (y compris les frais de témoin, par 18 fr.) sont laissés à la charge de l'Etat; le recourant, qui a consulté avocat, a en outre droit à des dépens (art. 55 LJPA; mis à la charge de l'Etat, ceux-ci seront versés par le Département des finances, Administration cantonale des impôts). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est admis. II. La décision rendue sur réclamation le 25 octobre 2002 par l'Administration cantonale des impôts, ainsi que les

taxations qu'elle contient (période fiscale 1991-1992 et 1993-1994) sont annulées.

III. Il n'est pas prélevé d'émolument. IV. L'Etat (par le Département des finances) doit à X. \_\_\_\_\_ un montant de 2'500 (deux mille cinq cents) francs à titre de dépens. Lausanne, le 14 mai 2003 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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