



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2017 102

604 2017 103

Arrêt du 8 novembre 2018

Cour fiscale

Composition

Président:

Marc Sugnaux

Juges:

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière:

Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourante,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques – force probante de la comptabilité – fixation par estimation du revenu de l'activité indépendante, sur la base d'un calcul d'évolution de fortune

Recours du 9 octobre 2017 contre la décision sur réclamation du 13 septembre 2017 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal 2016

considérant en fait

A. A._____ (la recourante), née en 1991, exerce une activité indépendante de coiffeuse. Son entreprise individuelle n'est pas inscrite au registre du commerce.

Durant l'année 2016, elle habitait à B._____ avec son ami – avec lequel elle s'est mariée depuis lors – et leur fille commune, née en décembre 2016.

En 2016, elle a effectué à titre accessoire divers travaux au service d'une régie immobilière.

B. Dans la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2016, la recourante a annoncé un salaire de CHF 2'814.- (code 1.110) et un revenu d'activité indépendante de CHF 18'434.- (code 1.210).

Procédant le 3 mai 2017 à un calcul d'évolution de fortune pour l'année 2016, le Service cantonal des contributions a constaté, en prenant en considération la comptabilité produite pour l'activité indépendante et l'avis de taxation établi pour l'année précédente, que la fortune de la recourante avait augmenté de CHF 60'494.- entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2016. Confrontant cette augmentation aux revenus déclarés par la recourante et à une évaluation des dépenses annuelles pour elle-même et sa fille, le Service cantonal des contributions a mis en évidence des liquidités manquantes de CHF 84'157.- dont l'origine n'était pas établie.

Par courrier du 3 mai 2017, le Service cantonal des contributions a enjoint la recourante de lui indiquer la provenance des fonds correspondant au manque de liquidités ressortant de son calcul.

Le 11 mai 2017, la recourante a fourni les explications suivantes: « 1. *Fond de caisse d'environ CHF 1'500.-. 2. Le solde de la caisse est fictif. La somme devrait se trouver dans le compte 2850 Privé. Comme vous pouvez le voir dans le décompte ci-joint, aucun prélèvement privé durant l'année 2016. 3. Stock réévalué d'environ CHF 1'800.-. La voiture est comptabilisée dans le compte 1530. L'ancienne est partie à la casse, il ne faut donc pas la mettre sous le chiffre 3.510. 5. Je vis avec la papa de ma fille, qui assure le loyer et les frais courants. 6. Je perçois un petit subside pour l'assurance-maladie. »*

Par avis de taxation ordinaire du 16 juin 2017, le Service cantonal des contributions a fixé par estimation le revenu de l'activité indépendante de la recourante à CHF 48'434.-, soit CHF 30'000.- de plus que le montant déclaré. Formulant une remarque au bas de cet avis, il a pris note des explications données par celle-ci le 11 mai 2017, mais constaté qu'un manque de liquidités subsistait.

C. Par réclamation du 22 juin 2017, la recourante a contesté l'avis de taxation du 16 juin 2017. Elle a en particulier indiqué que la comptabilité devait être corrigée dans le sens que la somme de CHF 14'800.- figurant dans le compte caisse au 31 décembre 2016 avait été transférée dans le compte privé. Elle a également produit son carnet de rendez-vous pour l'année 2016, ainsi qu'un extrait de compte faisant ressortir que son ami payait le loyer. Elle a conclu en affirmant que son activité représentait un taux de 45% à 55% seulement et en se demandant comment elle avait pu être taxée sur un revenu de CHF 48'434.- alors que son chiffre d'affaires était de CHF 40'573.-.

Par décision du 13 septembre 2017, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation.

Il a d'abord relevé que, suite au premier calcul qui avait été soumis à la recourante et qui avait fait l'objet des remarques formulées par celle-ci le 11 mai 2017, il avait effectué un nouveau calcul d'évolution de fortune dont il ressortait un manque de liquidités conséquent. Il a ensuite ajouté que la comptabilité produite présentait des lacunes importantes, notamment en lien avec un compte caisse présentant des soldes négatifs à plusieurs reprises durant l'année, une absence de tout livre de caisse tenu manuellement et des prélèvements privés comptabilisés une seule fois au 31 décembre 2016 pour un montant total de CHF 14'180.-.

C'est en raison de ces irrégularités et d'un manque de liquidités important dans l'évolution de fortune qu'il s'était écarté des comptes et avait fixé par estimation le revenu de l'activité indépendante.

D. Par recours déposé le 9 octobre 2017 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal, la recourante conclut implicitement à ce que la décision sur réclamation soit annulée et à ce que le revenu de son activité indépendante soit fixé à CHF 16'999.25, soit le bénéfice ressortant de la nouvelle comptabilité qu'elle a établie avec une comptable expérimentée, sur la base de l'agenda utilisé comme livre de caisse et des justificatifs de paiement attestant des dépenses effectuées.

A l'appui de sa position, elle précise en particulier que la voiture acquise en 2016 a été payée à moitié par une donation de sa maman, par une donation de sa grand-maman, ainsi que par des économies, l'autre moitié étant financée par un contrat de leasing. En lien avec le compte privé, elle indique avoir prélevé CHF 12'360.- pour ses besoins personnels, auxquels s'ajoutent une part privée aux frais de véhicule, soit un total de CHF 16'172.-. Elle précise enfin que son ami s'occupe de payer tous les frais du ménage, le loyer et l'électricité et qu'elle prend à sa charge sa prime d'assurance-maladie, à concurrence de CHF 82.95, et les achats de nourriture.

L'avance de frais de CHF 800.- a été acquittée dans le délai imparti par ordonnance du 18 janvier 2017.

E. Dans ses observations du 15 novembre 2017, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, dans la mesure de sa recevabilité, sous suite de frais.

Il relève d'abord que l'examen de la nouvelle comptabilité établie par la recourante ne fournit aucun élément nouveau permettant d'expliquer les liquidités manquantes constatées en procédure de taxation. Il réaffirme ensuite qu'il n'est pas tenu de se fonder sur la comptabilité produite dans les cas où celle-ci n'est pas probante. Plus spécifiquement, il ajoute qu'il a déjà tenu compte des explications relatives à la situation familiale de la recourante en établissant un calcul d'évolution de fortune prenant également en considération les éléments de fortune de son ami. Enfin, s'agissant de l'affirmation de la recourante relative au financement partiel du véhicule acheté en 2016 par une donation ou un prêt de sa maman et/ou de sa grand-maman, le Service cantonal des contributions constate qu'elle ne se base sur aucun document justificatif, qu'il n'en avait jamais été fait mention en procédure de taxation et de réclamation et qu'il est dès lors douteux que cette nouvelle explication formulée devant le Tribunal cantonal soit probante.

Une copie des observations du Service cantonal des contributions a été communiquée à la recourante le 16 novembre 2017, avec une copie du calcul d'évolution de fortune annexé.

en droit

Procédure

1.

Déposé le 9 octobre 2017 contre une décision sur réclamation du 13 septembre 2017, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2017 102)

2.

D'après l'art. 130 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2).

2.1. Il résulte de l'art. 130 al. 2 LIFD que la conséquence attachée à la production d'une comptabilité non probante est en principe l'établissement d'une taxation d'office. Il est toutefois possible que, dans un tel cas, l'autorité de taxation y renonce au profit d'une procédure de taxation ordinaire.

Dans la mesure où il lui permet d'éviter les conséquences procédurales d'une taxation d'office, un tel choix ne porte pas préjudice au contribuable concerné. Il n'empêche par ailleurs pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (voir arrêt TF 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3; arrêts TC FR 604 2016 99 du 16 novembre 2017 consid. 2b; 604 2017 60 du 8 juin 2018 consid. 2.1). Elle doit alors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant en première ligne sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie. A cet égard, elle doit utiliser tous les documents dont elle dispose. Toutefois, plus les éléments de faits sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (voir arrêt TC FR 604 2016 99 du 16 novembre 2017 consid. 3b; 604 2017 60 du 8 juin 2018 consid. 2.1).

2.2. En l'espèce, le Service cantonal des contributions a considéré que les comptes produits par la recourante n'étaient pas probants et fixé le revenu de son activité indépendante sur la base d'un calcul d'évolution de fortune. Il n'a toutefois pas procédé à une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD.

En présence d'une taxation ordinaire, la Cour fiscale examinera dès lors la question du revenu de l'activité indépendante avec pleine cognition. Elle se référera par ailleurs aux règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC et reprises en matière fiscale, dont il résulte que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (voir ATF 140 II 248 consid. 3.5).

3.

Le Service cantonal des contributions a retenu que la comptabilité de l'activité indépendante n'était pas probante parce qu'elle présentait des lacunes importantes. Il a ensuite fixé le revenu de cette activité par estimation à CHF 48'434.-, en procédant à un calcul d'évolution de fortune prenant en considération la situation financière de la recourante, ainsi que celle de son concubin.

Pour vérifier la pertinence du calcul d'évolution de fortune effectué par le Service cantonal des contributions, il convient d'abord de vérifier si l'autorité fiscale pouvait s'écarter des chiffres ressortant des comptes de l'activité indépendante de la recourante (ci-dessous consid. 4). Cas échéant, il s'agira alors d'examiner si l'estimation du revenu réalisé en 2016 dans le cadre de cette activité peut être confirmée (ci-dessous consid. 5).

4.

Tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables (art. 18 al. 1 LIFD).

4.1. A teneur de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable d'une société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b).

Cette disposition institue le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de détermination; en allemand « Massgeblichkeitsprinzip »).

L'art. 58 LIFD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 18 al. 3 LIFD). Par conséquent, le revenu imposable de l'indépendant astreint à tenir une comptabilité (art. 934 CO) résulte lui aussi du solde du compte de résultats, conformément au principe de l'autorité du bilan commercial.

4.2. Selon le principe de l'autorité du bilan commercial le bénéfice imposable des personnes physiques et morales repose sur le bénéfice tel qu'il ressort du compte de résultats établi selon les règles du droit commercial. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial (art. 662a CO) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (art. 58 LIFD; ATF 141 II 83 consid. 3; arrêt TF 2C_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et les références citées).

4.3. En règle générale, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas dans deux hypothèses:

d'abord, lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel, mais aussi lorsqu'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas quant au fond avec l'état réel des faits, soit parce qu'il y a divergence entre ces résultats et l'évolution de la fortune du contribuable ou son train de vie, soit parce qu'il y a une divergence entre ces résultats et ceux qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche de la profession en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces différences (arrêt TF 2C_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2).

4.4. En l'espèce, il y a lieu de relever avec le Service cantonal des contributions que la première version des comptes de l'activité indépendante de la recourante pour l'année 2016 présentait à tout le moins les anomalies suivantes:

- le compte caisse présentait un solde négatif (créditeur) durant l'année alors que, par nature, son solde est débiteur;
- il n'y avait pas de livre de caisse, alors que les règles comptables exigent que les mouvements en espèces soient enregistrés de manière continue, sans omission, conformément à la vérité et au jour le jour;
- les prélèvements privés étaient comptabilisés une seule fois au 31 décembre 2016 pour un montant total de CHF 14'180.-.

Certes, la recourante a produit en procédure de recours une nouvelle comptabilité qui ne présente plus de solde négatif du compte caisse et qui fait état de prélèvements privés effectués régulièrement durant l'année. Une telle reconstitution effectuée a posteriori sur la base d'un simple agenda et de factures payées en espèces n'est toutefois pas suffisante pour réparer le défaut fondamental que constitue l'absence de tout livre de caisse et de tout pointage régulier du solde en caisse. En effet, même en présence de comptes reconstitués a posteriori, cette lacune rend incontrôlable le mouvement des liquidités. En particulier, l'absence de tout livre de caisse ne permet pas de déterminer si l'ensemble des encaissements a été comptabilisé ou non, ce qui est d'autant plus problématique qu'une première version de la comptabilité présentait un solde du compte caisse négatif durant l'année (pour des exemples en matière de TVA, voir arrêts TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 4.2; 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 4.2).

4.5. Compte tenu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions s'est écarté des chiffres ressortant des comptes de l'activité indépendante de la recourante pour estimer le revenu imposable réalisé par celle-ci.

5.

Reste à examiner la pertinence du calcul d'évolution de fortune que le Service cantonal des contributions a effectué.

5.1. L'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable se base sur la réflexion selon laquelle le revenu doit s'élever au moins au montant nécessaire pour payer les dépenses ou le train de vie de la personne considérée. De plus, il y a lieu de présumer que la dépense est financée au moyen du revenu imposable. Le contribuable peut toutefois réfuter cette présomption en prouvant qu'il a assumé ses frais d'entretien par des revenus non imposables ou qu'il a réduit sa fortune à cet effet. A l'inverse, il convient d'admettre l'existence d'un revenu dépassant les seules dépenses d'entretien lorsque le contribuable pouvait se constituer de

l'épargne. C'est pourquoi il importe de toujours tenir compte de l'évolution de la fortune lors d'une estimation du revenu imposable selon le train de vie.

Les dépenses nécessaires et l'évolution de fortune permettent surtout de déterminer un revenu minimal; pour un revenu maximal, ce mode de détermination ne peut être utilisé que de manière limitée (voir cependant arrêt TF 2P.131/2003 du 3 octobre 2003 publié *in* RF 2004, p. 46). L'estimation selon le train de vie et l'évolution de fortune ne donne aucune indication sur l'origine du revenu. Le revenu minimal ainsi déterminé peut être un revenu provenant d'une activité lucrative ou d'une autre source; le calcul peut aussi être influencé par le fait que les dépenses ont été financées au moyen d'éléments de fortune non déclarés (voir arrêt TC FR 604 2015 121 du 11 avril 2017 consid. 3a et les références citées).

5.2. L'estimation du train de vie selon l'art. 130 al. 2 LIFD se déroule en règle générale en trois étapes. Il convient d'établir tout d'abord dans quelles conditions vit le contribuable. L'activité professionnelle, les conditions de logement, le contexte social, le genre de loisirs, les biens disponibles (par ex. marque de voiture), le type de vacances etc. constituent des indices permettant de se déterminer à cet égard. Ensuite il y a lieu d'identifier les obligations financières périodiques; les frais de loyer, de chauffage, d'éclairage, les frais de poste, les assurances, les impôts etc. peuvent être fixés, pour la plupart, de manière exacte sur la base de chiffres, du moins pour autant que le contribuable y prête suffisamment sa collaboration. Enfin, il importe d'évaluer les dépenses du ménage du contribuable pour la nourriture, les boissons, l'habillement, les soins de santé, la formation, etc. Peuvent servir de point de départ à de telles estimations par exemple les chiffres tirés des relevés statistiques des associations de consommateurs sur les dépenses des ménages qui sont publiés par le SECO. Il existe également des lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites (voir arrêt TC FR 604 2015 121 du 11 avril 2017 consid. 3b et les références citées).

Dans un arrêt récent concernant un contribuable vivant avec sa compagne et son fils, la Cour fiscale a rappelé que si l'autorité de taxation choisit de se référer aux lignes directrices du droit des poursuites, elle doit alors tenir compte des particularités de chaque situation. Dans le cas en question, cela signifiait que les frais et le financement du ménage devaient être évalués globalement. Pour estimer le minimum vital du contribuable concerné au sens du droit des poursuites, il s'agissait donc de se référer non pas à la catégorie « débiteur monoparental », mais bien à la catégorie « couple marié, deux personnes vivant en partenariat enregistré ou couple avec des enfants ». Concrètement, le calcul du minimum vital devait tenir compte des revenus réalisés tant par celui-ci que par sa compagne et prendre en considération les charges globales que ces revenus devaient permettre de couvrir, notamment le montant de base mensuel pour le couple et leur enfant, le loyer, les primes d'assurance-maladie obligatoire et les autres suppléments éventuels (arrêt TC FR 604 2016 48 du 25 juillet 2017 consid. 5b).

5.3. En l'espèce, le calcul d'évolution de fortune et du minimum vital effectué par le Service cantonal des contributions pour 2016 se fonde sur les éléments suivants.

S'agissant d'abord du train de vie, les dépenses annuelles de la recourante et de son concubin ont été estimées globalement à CHF 76'653.-, soit:

- un minimum vital de CHF 20'400.- pour le couple, selon les lignes directrices du droit des poursuites;

- des dépenses admises fiscalement en déduction pour frais professionnels de CHF 800.- pour la recourante (activité accessoire salariée) et de CHF 6'372.- pour son concubin (déplacements, repas et autres);
- des cotisations d'assurance de CHF 4'463.- pour la recourante (après déduction des subventions à l'assurance-maladie; y compris prime d'assurance 3^{ème} pilier A) et de CHF 9'638.- pour son concubin (y compris prime 3^{ème} pilier A);
- des impôts payés à concurrence de CHF 249.15 pour la recourante et de CHF 5'911.80 pour son concubin;
- un loyer, avec charges, de CHF 19'728.-;
- CHF 4'800.- d'argent de poche et frais de vacances, loisirs, radio-TV, téléphone, etc., pour le couple;
- CHF 3'000.- de frais de véhicule (ou de part privée à ces frais) pour le couple;
- CHF 1'291.- de frais médicaux pour la recourante.

Concernant ensuite l'évolution des éléments de fortune de la recourante et de son concubin entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016, elle a aussi été appréciée globalement. Il a été retenu que la valeur de ces éléments a augmenté de CHF 28'087.-, sur la base du calcul suivant:

- augmentation de CHF 28'168.- de la fortune mobilière d'exploitation de l'entreprise individuelle de la recourante, prenant en compte en particulier la valeur de CHF 25'710.- correspondant à une voiture achetée en 2016 et inscrite dans la comptabilité de l'activité indépendante;
- réduction de CHF 10'063.- du montant précédent, cette réduction correspondant à la part du prix de la voiture financée par un leasing (part résiduelle au 31 décembre 2016);
- accroissement des capitaux privés de CHF 14'810.- (augmentation de CHF 0.- à CHF 6'526.- pour la recourante et de CHF 7'749.- à CHF 16'033.- pour son concubin);
- diminution d'actif de CHF 4'828.- en lien avec une assurance-vie du concubin de la recourante.

Considérant ce qui précède, le Service cantonal des contributions a enfin constaté dans son calcul que les revenus cumulés déclarés par la recourante et son concubin pour l'année 2016, soit CHF 74'692.-, ne leur permettraient pas de couvrir les dépenses annuelles précitées de CHF 76'653.- et d'expliquer en sus l'augmentation de fortune de CHF 28'087.-.

C'est ainsi un manque de liquidités de CHF 30'048.- que met en évidence le calcul effectué.

5.4. Sur le principe, le mode de procéder du Service cantonal des contributions permet d'évaluer les dépenses annuelles de la recourante. En effet, durant l'année 2016, celle-ci vivait en concubinage et c'est dès lors à juste titre que les frais et le financement du ménage qu'elle composait avec son ami ont été évalués globalement, dès lors que l'estimation du revenu de la recourante se base sur le minimum vital du droit des poursuites.

5.4.1. S'agissant plus spécifiquement des divers postes de dépenses supportées par le ménage, le forfait de CHF 20'400.-, correspondant au montant de base fixé pour le minimum vital de la catégorie « couple marié, deux personnes vivant en partenariat enregistré ou couple avec des enfants » peut être confirmé. En effet, même s'ils n'étaient pas encore mariés durant la période

fiscale en question et même si leur enfant est né durant les derniers jours de celle-ci, il peut être admis que leurs dépenses étaient comparables à celles d'un couple entrant dans cette catégorie.

Les primes d'assurance (assurances de base, troisième pilier A), les impôts et les frais de logement ne font pas non plus débat, dans la mesure où il n'est pas contesté que ces montants ont effectivement été payés. Il n'y a pas non plus lieu de remettre en question le montant de CHF 3'000.- pris en considération au titre de frais de véhicule (ou de part privée à ces frais).

Il en va par contre différemment pour les postes relatifs à l'argent de poche et aux frais médicaux. En effet, en droit des poursuites, le montant de base mensuel prévu par les lignes directrices comprend déjà les frais pour les soins corporels et de santé, l'entretien du logement, les assurances privées, les frais culturels, y compris les frais de télévision, de téléphonie et d'internet, ainsi que les dépenses pour l'éclairage, le courant électrique ou le gaz pour cuisiner. Quant aux frais de loisirs, selon les circonstances de chaque cas particulier, les offices des poursuites en tiennent compte dans leur pratique en ajoutant un montant de CHF 100.-, voire CHF 200.- par mois correspondant à la mesure non comprise dans les frais culturels déjà inclus dans le montant de base (voir arrêt TC FR 604 2016 48 du 25 juillet 2017 consid. 5b et la référence; pour les frais de téléphonie, voir également arrêt TF 5P.492/2006 du 26 janvier 2007 consid. 3.3).

Il en résulte que le montant susmentionné de CHF 4'800.- par an retenu par le Service cantonal des contributions pour couvrir « l'argent de poche, les vacances, les loisirs, les frais de radio télévision, le téléphone, etc. », ainsi que le montant de CHF 1'291.- par an pour financer des frais médicaux de la recourante correspond à des dépenses en principe déjà prises en compte dans le montant de base des lignes directrices du droit des poursuites. En conséquence, en l'absence d'éléments accréditant l'existence effective de frais correspondant à ces sommes supplémentaires de CHF 6'091.- fixées pour la recourante et son concubin, celles-ci paraissent excessives. Le recours sera dès lors partiellement admis sous cet angle et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvel examen.

Quant aux frais professionnels, il faut relever que les montants pris en considération correspondent aux forfaits admis fiscalement à ce titre et ne correspondent dès lors pas forcément à des sommes effectivement dépensées par la recourante et son concubin. Cela est particulièrement le cas pour le montant de CHF 800.- retenu pour les frais liés à l'activité accessoire de la recourante et qui correspond à un montant forfaitaire minimal. Dans ces conditions, il appartiendra également au Service cantonal des contributions de réexaminer son évaluation des frais professionnels dans le cadre du nouveau calcul qu'il sera amené à effectuer.

5.4.2. Il reste à analyser les éléments concernant l'évolution des éléments de fortune de la recourante et de son concubin entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016.

Il y a d'abord lieu de confirmer la prise en considération du montant de CHF 18'105.- (CHF 28'168.- moins CHF 10'063.-) en tant qu'il correspond à l'augmentation de la valeur de la fortune mobilière de l'entreprise individuelle, soit plus précisément et pour l'essentiel au financement du véhicule utilisé par la recourante. Ce montant n'est en effet pas contesté en tant que tel. Quant aux explications selon lesquelles le financement du véhicule aurait en réalité été assuré par une donation de sa maman, par une donation de sa grand-maman, ainsi que par des économies, elles ne sont confirmées par aucun élément probant. De plus, elles ont été formulées *a posteriori* seulement, dans le cadre du recours. En outre, elles sont partiellement contredites par la nouvelle comptabilité produite à l'appui du recours, celle-ci faisant mention d'un prêt de

CHF 13'000.- de la maman de la recourante (« prêt maman »). Enfin, l'avis de taxation de la recourante pour la période fiscale 2015 ne fait état d'aucun placement privé, de telle sorte que l'existence d'économies ayant servi à l'acquisition du véhicule n'est pas rendue vraisemblable.

Quant à l'évolution des autres éléments de fortune de la recourante et de son concubin, les variations retenues ne prêtent pas non plus le flanc à la critique.

Cela étant, lorsque deux contribuables font l'objet de taxations séparées, comme la contribuable et son concubin pour la période fiscale 2016, il ne peut pas être retenu sur la base d'un simple calcul estimatif, sans autre élément accréditant cette thèse, que l'augmentation d'éléments de fortune de l'un des deux contribuables est liée à l'existence de revenus que l'autre aurait réalisés sans les déclarer.

Certes, il a été vu ci-dessus que lorsqu'il s'agit d'évaluer les frais d'un contribuable vivant en ménage avec un autre contribuable, les frais et le financement du ménage doivent être évalués globalement. Cela signifie en particulier que l'ensemble des frais du ménage doit être pris en considération et qu'il doit également être tenu compte des ressources des deux contribuables pour vérifier si celles-ci sont suffisantes pour couvrir les frais et, cas échéant, justifier une éventuelle augmentation des éléments de leurs éléments de fortune. On ne saurait toutefois déduire de cette évaluation globale que l'éventuelle augmentation des éléments de fortune des contribuables concernés peut être indifféremment imputée à l'un ou à l'autre.

Au contraire, en l'absence d'élément particulier justifiant une autre solution, il appartient à chaque contribuable d'expliquer d'où provient l'augmentation de ses propres éléments de fortune et, en l'absence d'explication probante, d'assumer qu'il soit présumé que cette augmentation provient de revenus réalisés par lui durant la période fiscale en question (ci-dessus consid. 5.1). En l'espèce, cela signifie concrètement qu'en l'absence de circonstances particulières, il ne pouvait pas être retenu sur la base d'un calcul global que l'augmentation de la fortune du concubin de la recourante à concurrence de CHF 3'456.- (accroissement des capitaux privés de CHF 7'749.- à CHF 16'033.- et diminution d'actif de CHF 4'828.-) correspondait à un revenu réalisé par la recourante elle-même. Il s'agira pour le Service cantonal des contributions d'en tenir compte dans le nouveau calcul qu'il sera amené à effectuer.

6.

Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis pour l'impôt fédéral direct, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu de la recourante sur la base d'un calcul modifié dans le sens des considérants.

6.1. Vu l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit, fixé à CHF 200.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée.

6.2. Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité de partie (art. 137 al. 1 CPJA).

II. Impôt cantonal (604 2017 103)

7.

Pour l'impôt cantonal également, les art. 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID prévoient que l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré

sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que des éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

En l'espèce, comme cela a été constaté pour l'impôt fédéral direct, la décision attaquée ne concerne pas une taxation d'office, mais une taxation ordinaire (voir ci-dessus, consid. 2.2). Ce sont dès lors les règles ordinaires qui s'appliquent, s'agissant notamment de la répartition du fardeau de la preuve.

7.1. Au niveau cantonal aussi, tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables (art. 8 al. 1 LHID ainsi que 19 al. 1 LICD). Et l'art. 100 LICD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 19 al. 3 LICD). Le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 19 al. 1 LICD se base donc sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

7.2. En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposés pour l'impôt cantonal.

C'est ainsi à bon droit que le Service cantonal des contributions s'est écarté des chiffres ressortant des comptes de l'activité indépendante de la recourante pour estimer le revenu imposable réalisé par celle-ci (voir consid. 4).

Quant à l'estimation effectuée, pour les mêmes motifs qu'en matière d'impôt fédéral direct, elle ne peut pas être confirmée (voir consid. 5).

En conséquence, pour l'impôt cantonal également, le recours sera partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu de la recourante sur la base d'un calcul modifié dans le sens des considérants.

7.3. Vu l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit, fixé à CHF 200.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 400.-, sera restitué à celle-ci.

7.4. Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité de partie (art. 137 al. 1 CPJA).

la Cour arrête:

Impôt fédéral direct (604 2017 102)

1. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision attaquée est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu de la recourante sur la base d'un calcul modifié dans le sens des considérants.

2. Un émolument de CHF 200.- est mis à la charge de la recourante et prélevé sur l'avance de frais.
3. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Impôt cantonal (604 2017 103)

4. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision attaquée est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu de la recourante sur la base d'un calcul modifié dans le sens des considérants.

5. Un émolument de CHF 200.- est mis à la charge de la recourante et prélevé sur l'avance de frais. Le solde de l'avance, soit CHF 400.-, est restitué à celle-ci.
6. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Notification.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 8 novembre 2018/msu

Le Président:

La Greffière: