



**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 2018 77

604 2018 78

Arrêt du 23 juillet 2019

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Christian Pfammatter, Daniela Kiener

Greffière :

Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourante, représentée par Fireco SA

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 27 juillet 2018 contre la décision sur réclamation du 27 juin 2018 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal de la période fiscale 2016

considérant en fait

A. A._____ (la recourante), née en 1964, exploite un tea-room, à B._____. Son entreprise individuelle est inscrite au registre du commerce sous la raison de commerce « C._____ » (voir extrait disponible sous www.fr.ch/rc, consulté à la date de l'arrêt).

B. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2016, la recourante a annoncé un revenu d'activité indépendante de CHF 29'922.- (code 1.210), auquel s'ajoutaient des intérêts de placements privés et commerciaux de CHF 1'124.- (codes 3.210 et 3.220), pour un revenu total de CHF 31'046.-.

Procédant le 20 octobre 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 12'132.- 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 née en 1994, déclarée fiscalement à sa charge, le Service cantonal des contributions a mis en évidence des liquidités manquantes de CHF 31'255.- dont l'origine n'était pas établie.

Par courrier du 20 octobre 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 6 novembre 2017, agissant par sa fiduciaire, la recourante a indiqué en substance qu'elle a un train de vie très simple, que la valeur de ses assurances-vie a augmenté de CHF 2'047.- en 2016 et que ses placements auprès de la banque D._____ ont connu une plus-value durant la même année. Elle a également produit des relevés bancaires au 31 décembre 2014, 31 décembre 2015 et 31 décembre 2016, un extrait de sa comptabilité relatif à son « compte privé » (compte courant) pour l'année 2016, ainsi qu'une pièce bancaire relative au paiement de son loyer.

Le 23 novembre 2017 et le 12 décembre 2017, toujours par l'intermédiaire de sa fiduciaire, la recourante a notamment précisé que durant les années 2005 à 2017, ses trois enfants majeurs, y compris sa fille déclarée fiscalement à sa charge, ont contribué à hauteur de CHF 4'800.- au paiement de son loyer. Elle a ajouté avoir perçu des pourboires de l'ordre de CHF 9'600.- en 2015 et 2016. Enfin, elle a produit des pièces relatives aux gains et plus-values de ses titres en 2015 et 2016.

Par avis de taxation ordinaire du 18 janvier 2018, le Service cantonal des contributions a fixé par estimation le revenu de l'activité indépendante de la recourante à CHF 45'922.-, soit CHF 16'000.- de plus que le revenu déclaré. Formulant une remarque au bas de cet avis, il a précisé que le montant de CHF 16'000.- correspondait à un manque de liquidités ressortant d'un calcul d'évolution de fortune, tenant compte d'un minimum vital réduit pour conditions modestes et de l'aide financière des enfants. Ce montant de CHF 16'000.- englobait par ailleurs celui de CHF 9'600.- correspondant aux pourboires non déclarés.

C. Par réclamation 16 février 2018 déposée par sa mandataire, la recourante a contesté l'avis de taxation du 18 janvier 2018, indiquant que le « redressement » de CHF 16'000.- était injustifié.

Elle a expliqué qu'elle avait réalisé en 2016 des gains et des plus-values sur titres et qu'elle avait également obtenu d'autres ressources à l'occasion de la vente de meubles, tableaux, bijoux et antiquités dont elle s'était séparée en lien avec son déménagement dans un mobilhome. Elle a précisé à cet égard que les montants en question étaient compris dans les pourboires encaissés.

Dans un courrier complémentaire du 2 mai 2018 faisant référence à un échange préalable entre le réviseur du Service cantonal des contributions et sa fiduciaire, la recourante a réaffirmé que ses enfants avaient participé au paiement du loyer à concurrence de CHF 4'800.- en 2016. Elle a également énuméré les objets vendus durant cette année, pour un montant total de CHF 8'000.-. Enfin, elle a estimé le montant des pourboires perçus à CHF 3'000.-. Précisant qu'elle avait considéré en toute bonne foi que ceux-ci ne constituaient pas un revenu imposable, elle a admis que ce dernier montant devait être ajouté à son revenu déclaré de CHF 29'922.-.

Par décision du 27 juin 2018, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a d'abord relevé que les explications de la recourante en lien avec des ressources complémentaires issues d'une participation financière de ses enfants et de la vente de divers objets n'étaient fondées sur aucunes pièces et ne pouvaient être acceptées comme probantes. Il a ensuite indiqué que les plus-values boursières réalisées en 2016 ne s'élevaient pas à CHF 5'268.30 comme le soutenait la recourante, mais à CHF 531.-, en prenant en considération l'évolution de l'ensemble des papiers-valeurs détenus. Enfin, il a expliqué avoir pris en considération les relevés bancaires produits le 6 novembre 2017 et avoir établi sur cette base des calculs d'évolution de fortune pour 2014, 2015 et 2016. Pour cette dernière année, le manque de liquidités mis en évidence par ce nouveau calcul était de CHF 20'762.-.

D. Par recours déposé par sa fiduciaire le 27 juillet 2018 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal, la recourante conclut à ce que le revenu de son activité indépendante soit fixé à CHF 29'922.-.

A l'appui de sa position, elle précise en particulier qu'elle n'a pas à fournir de pièces justificatives relatives à la participation de CHF 4'800.- de ses enfants aux frais de logement et au montant total de CHF 8'000.- retiré de la vente de divers objets privés. Elle maintient pour le reste que les gains et plus-values boursières réalisées en 2016 s'élèvent à CHF 5'268.30 et non pas à CHF 531.-.

L'avance de frais de CHF 800.- a été acquittée dans le délai imparti par ordonnance du 31 juillet 2018.

E. Dans ses observations du 19 septembre 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Il relève en substance que les diverses explications données par la recourante en lien avec les ressources supplémentaires qu'elle affirme avoir obtenues comportent des contradictions et ne sont pas justifiées par pièces. Quant aux gains et plus-values sur titres, il confirme que le chiffre de CHF 5'268.30 invoqué par la recourante résulte d'un décompte lacunaire. Complétant ce décompte et prenant en considération l'ensemble des plus-values et moins-values réalisées dans un tableau détaillé, il obtient une plus-value réelle pour tous les titres de CHF 531.50 en 2016.

En conclusion, il constate que la reprise de CHF 16'000.- est bien inférieure au manque de liquidités de CHF 20'762.- ressortant du calcul d'évolution de fortune effectué sur la base de l'ensemble des éléments ressortant du dossier, y compris les variations de capitaux réelles entre 2014 et 2016.

F. Dans un second échange d'écritures, les parties maintiennent leurs positions respectives.

en droit

Procédure

1.

Déposé le 27 juillet 2018 contre une décision sur réclamation du 27 juin 2018, 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 2018 77)

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 fait sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (voir arrêts 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'un calcul d'évolution de fortune faisait apparaître une différence inexplicée entre les revenus résultant de cette comptabilité et les charges que la recourante doit assumer. Sur la base de ce calcul, il a ensuite fixé le revenu de l'activité indépendante par estimation à CHF 45'922.-, en ajoutant CHF 16'000.- au revenu déclaré.

Il convient dès lors de déterminer si l'autorité fiscale pouvait s'écarter des chiffres ressortant des comptes de l'activité indépendante de la recourante pour fixer le revenu réalisé en 2016 à CHF 45'922.- au lieu du revenu de CHF 29'922.- ressortant de la comptabilité.

3.1. 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).

3.2. 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 déterminance; 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.

3.3. 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).

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).

3.4. En l'espèce, la tenue régulière des comptes sur le plan formel n'est pas remise en question. C'est en raison d'une divergence constatée entre le revenu résultant de ces comptes et l'évolution de la fortune de la recourante que l'autorité fiscale a considéré que l'exactitude des faits consignés dans la comptabilité n'était pas garantie. Pour déterminer si c'est à bon droit qu'elle s'est écartée de celle-ci, il convient en conséquence d'examiner le calcul d'évolution de fortune qui a été effectué.

4.

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).

4.1. 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).

4.2. 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 qui suivent.

S'agissant d'abord du train de vie, les dépenses annuelles de la recourante sont estimées à CHF 49'029.-, soit:

- un minimum vital de CHF 12'960.- pour la recourante elle-même, prenant en considération le fait qu'elle a une obligation de soutien envers sa fille majeure (CHF 1'350.- selon les lignes directrices du droit des poursuites x 12 mois, moins réduction de 20% pour conditions modestes);
- un montant supplémentaire de CHF 5'760.- correspondant selon toute vraisemblance au minimum vital pour la fille majeure de la recourante (CHF 600.- x 12 mois, moins réduction de 20% pour conditions modestes);
- des cotisations d'assurance de CHF 5'427.-;
- des impôts payés à concurrence de CHF 800.-;
- un loyer, avec charges, de CHF 19'140.-;
- CHF 2'400.- d'argent de poche et frais de vacances, loisirs, radio-TV, téléphone, etc.;
- CHF 2'400.- de frais de véhicule (ou de part privée à ces frais);
- CHF 142.- d'autres dépenses admises fiscalement en déduction (frais de gestion des titres).

Concernant ensuite l'évolution des éléments de fortune de la recourante entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016 il est retenu que la valeur de ces éléments a augmenté de CHF 3'310.-, sur la base du calcul suivant:

- augmentation des capitaux de CHF 10'085.-.
- diminution d'autres éléments de fortune de CHF 4'809.- (assurances sur la vie et fortune mobilière placée dans l'exploitation).
- augmentation des dettes de CHF 1'966.-.

Considérant ce qui précède, le Service cantonal des contributions constate enfin dans son calcul que les revenus de CHF 31'046.- déclarés par la recourante pour l'année 2016, augmentés des gains et plus-values sur titres fixés à CHF 531.-, ne lui ont pas permis de couvrir les dépenses annuelles précitées de CHF 49'029.- et d'expliquer en sus l'augmentation de fortune de CHF 3'310.-.

C'est ainsi un manque de liquidités de CHF 20'762.- que met en évidence le calcul effectué (CHF 31'046.- + CHF 531.- – CHF 49'029 – CHF 3'310.-).

4.3. Sur le principe, le mode de procéder du Service cantonal des contributions permet d'évaluer les ressources et dépenses annuelles de la recourante pour 2016.

4.3.1. S'agissant plus spécifiquement des divers postes de dépenses pris en considération, les dépenses correspondant au minimum vital comprennent non seulement un forfait pour la recourante elle-même (CHF 12'960.-, après réduction de 20% pour conditions modestes), mais également un forfait pour sa fille majeure qui vivait avec elle en 2016 (CHF 5'760.-, après réduction de 20% pour conditions modestes). Le calcul effectué prend par ailleurs en compte l'intégralité des frais lié à l'appartement de la recourante, soit CHF 19'140.-, sans réduction de ce montant lié à une participation financière de ses enfants, ce qui est contesté.

En lien avec les frais de loyer, la recourante affirme qu'elle a hébergé ses enfants durant l'année 2016 et que ceux-ci lui ont versé à ce titre un montant global de CHF 4'800.-, réduisant d'autant ses propres frais de logement.

A cet égard, dans ses observations sur recours, le Service cantonal des contributions résume comme suit la situation financière des trois enfants de la recourante en 2016:

- E. _____, né en 1989, salarié, avec un revenu annuel net déclaré de CHF 44'284.- et des placements privés, au 31 décembre 2016, de CHF 8'319.-.
- F. _____, né en 1992, étudiant, avec un revenu annuel net déclaré de CHF 9'020.- et des placements privés, au 31 décembre 2016, de CHF 15'371.-.
- G. _____, née en 1994, étudiante, avec un revenu annuel net déclaré de CHF 17'307.- et sans aucun placement.

Il résulte de ces indications que les revenus des trois enfants de la recourante leur auraient en soi permis de financer le montant de CHF 4'800.- invoqué par celle-ci. Cela étant, invitée à donner des précisions à cet égard, la recourante s'est retranchée derrière des considérations liées au caractère privé de ses relations avec ses enfants pour refuser de produire les renseignements requis. Les éléments figurant au dossier ne font ainsi ressortir ni dans quelle mesure chacun de ses enfants aurait été hébergé par elle en 2016, ni à quel montant s'élèverait la participation financière de chacun, ni encore si cette participation couvrirait par hypothèse également des frais de nourriture ou de nettoyage du linge par exemple. Dans ces conditions, à défaut de tout élément probant permettant de retenir que les enfants de la recourante ont effectivement participé aux frais de logement de celle-ci, il doit être confirmé que ces frais se sont élevés en 2016 à CHF 19'140.-.

Quant aux dépenses retenues au titre de minimum vital, elles ne sont en soi pas contestées. Il y a néanmoins lieu d'examiner leur bien-fondé, tant pour la recourante que pour sa fille majeure.

En ce qui concerne d'abord les montants retenus à ce titre pour la recourante elle-même, il faut relever qu'en principe, selon les lignes directrices applicables en matière de droit des poursuites, le montant du minimum vital de base 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). Eu égard à ces règles, la solution retenue en l'espèce par le Service cantonal des contributions, consistant à réduire dans un premier temps de 20% le montant du minimum vital de base pour tenir compte de conditions de vie modestes, avant d'ajouter dans un deuxième temps un montant supplémentaire de CHF 200.- par mois pour l'argent de poche, les vacances, les loisirs et les frais de radio-TV et de téléphone ne correspond pas à la pratique du droit des poursuites. Cela étant, il faut constater en l'occurrence que cette solution revient à fixer le montant du minimum vital de la recourante à CHF 15'360.- (CHF 1'350.- x 12 moins déduction de 20% + CHF 200.- x 12), soit un montant mensuel de CHF 1'280.- par mois, compris entre ceux prévus par les lignes directrices du droit des poursuites respectivement pour un débiteur vivant seul (CHF 1'200.-) et pour un débiteur vivant seul avec un enfant à charge (« débiteur monoparental », CHF 1'350.-). Cette solution peut en conséquence être confirmée dans son résultat.

Concernant ensuite le montant forfaitaire retenu pour la fille majeure de la recourante, il y a lieu de constater que celle-ci a déclaré que sa fille était à sa charge en 2016, obtenant à ce titre une déduction de CHF 6'500.- (pour l'impôt fédéral direct; CHF 8'500.- pour l'impôt cantonal). Elle ne saurait dès lors affirmer dans le même temps qu'elle n'a pas soutenu celle-ci financièrement durant cette année, au moins par la prise en charge de certaines prestations en nature telle que des frais de nourriture ou de nettoyage du linge, en sus du logement. Cela étant, il ne peut pas être occulté que la fille de la recourante a réalisé un revenu avoisinant CHF 1'500.- par mois en 2016, suffisant à l'évidence pour couvrir la plus grande partie de son minimum vital ainsi que ses autres frais durant cette année. Il y a lieu d'en tenir compte en réduisant sensiblement, dans le calcul des dépenses supportées par la recourante, le montant forfaitaire correspondant au minimum vital de sa fille.

Sur le vu de ce qui précède, le forfait correspondant au minimum vital de la recourante elle-même (CHF 12'960.- + CHF 2'400.- de frais complémentaires) sera confirmé, mais le forfait pour sa fille majeure sera réduit à CHF 1'920.- (un tiers de CHF 5'760.-), pour tenir compte des propres ressources de celle-ci.

4.3.2. Les autres dépenses retenues dans le calcul d'évolution de fortune (primes d'assurance, impôts, frais de véhicule, autres dépenses admises fiscalement) ne font pas débat et peuvent être confirmées.

4.3.3. Dans son calcul, le Service cantonal des contributions a également pris en compte une variation positive des capitaux de CHF 10'085.- (CHF 142'150.- au 31 décembre 2015 et CHF 152'235.- au 31 décembre 2016), une variation négative d'autres éléments de fortune de CHF 4'809.- (assurances-vie et fortune mobilière d'exploitation) et une augmentation des dettes de CHF 1'966.- (CHF 17'158.- au 31 décembre 2015 et CHF 19'124.- au 31 décembre 2016), soit globalement une variation de fortune positive de CHF 3'310.-. Ces éléments concernant l'évolution des éléments de fortune de la recourante entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016 ne sont pas non plus contestés.

La recourante affirme toutefois qu'une partie de la variation positive des capitaux, soit un montant de CHF 5'268.30, doit être imputée à des plus-values et à des gains non imposables, réalisés en lien avec la détention et l'achat/vente de titres. Pour appuyer sa position, elle se réfère à un

décompte qu'elle a établi, prenant en considération des plus-values réalisées en lien avec des actions vendues en 2016 ou encore détenues au 31 décembre 2016, ainsi que des « versements en capital » perçus en 2016.

Le Service cantonal des contributions considère quant à lui que le calcul effectué par la recourante doit être corrigé en prenant également en considérations les moins-values subies en lien avec des actions vendues en 2016 ou encore détenues au 31 décembre 2016. Après correction, c'est ainsi une plus-value globale de CHF 531.75 qui doit être prise en considération au titre de ressource supplémentaire non imposable permettant d'expliquer en partie l'évolution de fortune constatée.

Alors que le décompte de la recourante est à l'évidence incomplet, le calcul effectué par le Service cantonal des contributions paraît quant à lui refléter la situation globale des plus-values réalisées et des moins-values subies sur les titres qu'elle a détenus et vendus en 2016, tout en intégrant les gains en capital réalisés durant cette année.

Il peut encore être relevé que l'argumentation de la recourante sur ce point consiste uniquement à réaffirmer que les plus-values sur titres et gains en capital réalisés en 2016 ne sont pas imposables. Or, ce n'est pas le caractère non imposable de telles plus-values et gains qui est déterminant en l'espèce. La question est plutôt de savoir si, dans leur ensemble, les gains, les plus-values et les moins-values de l'ensemble des titres permettent de mettre en évidence qu'une partie de l'évolution de fortune constatée peut être expliquée par une autre raison qu'un revenu plus élevé de l'activité indépendante. Or, il résulte du décompte établi par le Service cantonal des contributions que tel est bien le cas, mais uniquement à concurrence d'un montant de CHF 531.-. Le calcul d'évolution de fortune sera en conséquence également confirmé sur ce point.

4.3.4. Enfin, dans un ultime argument, la recourante soutient qu'une partie des ressources manquantes mises en évidence par le calcul d'évolution de fortune, pour un total de CHF 8'000.- proviendrait de la vente de divers objets faisant partie de son mobilier privé, soit un service d'argenterie 12 pièces (CHF 2'200.-), quelques petits bijoux (CHF 2'800.-), des meubles et tableaux (CHF 1'800.-), des habits et objets divers (CHF 400.-) et une ancienne voiture pour l'exportation (CHF 800.-).

Vu le manque de ressources mis en évidence par le calcul d'évolution de fortune, il appartient à la recourante d'apporter la preuve que ce manque ne correspond pas à un revenu imposable. Or, invitée à prouver les ventes précitées par des quittances, elle n'a donné aucune précision supplémentaire, se limitant à affirmer qu'il ne pouvait y avoir de justificatifs puisqu'il s'agissait de ventes au détail. Une telle explication n'est à l'évidence pas suffisante. En particulier, l'absence de caractère commercial de telles ventes ne devrait empêcher en rien qu'elles soient documentées, par exemple par une quittance, par un échange de courriels ou d'autres documents, voire à tout le moins par une description précise des objets en question et par la désignation de leur acheteur. Dans ces conditions, en l'absence de tout élément de preuve permettant d'établir que la recourante a effectivement vendu des objets pour un montant de CHF 8'000.- en 2016, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions n'a pas intégré ce montant dans son calcul d'évolution de fortune destiné à estimer le revenu de l'activité indépendante durant cette année.

Cela est d'autant plus le cas que la recourante n'a fait valoir ces ventes que dans un deuxième temps, au stade de la réclamation, en affirmant au surplus que le produit allégué de CHF 8'000.- aurait été compris dans le montant de CHF 9'600.- qu'elle avait précédemment déclaré avoir

obtenu sous la forme de pourboires. De telles explications, à tout le moins partiellement contradictoires, ne sont en effet pas crédibles.

4.4. Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que le calcul d'évolution de fortune effectué par le Service cantonal des contributions peut être validé pour l'essentiel, sous réserve du montant pris en considération au titre de minimum vital de la fille majeure de la recourante.

En résumé, dans sa forme corrigée, ce calcul prend en considération une augmentation de fortune de CHF 3'310.-, des dépenses estimées au total à CHF 45'189.- (CHF 19'140.- pour les frais de logement; CHF 15'360.- pour le minimum vital de la recourante, y compris les frais complémentaires; CHF 1'920.- pour le minimum vital de sa fille majeure; CHF 142.- de dépenses déductibles fiscalement; CHF 5'427.- de cotisations d'assurance; CHF 800.- d'impôts payés; CHF 2'400.- de frais de voiture), des revenus déclarés de CHF 31'046.- et des plus-values sur titres et gain en capital de CHF 531.-. Ces éléments laissent apparaître une différence de CHF 16'922.- entre l'augmentation de fortune et les dépenses estimées, d'une part, et les revenus déclarés augmentés des plus-values sur titres et gains en capital, d'autre part.

Vu ce manque inexplicé de liquidités mis en évidence par le calcul d'évolution de fortune, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions s'est écarté de la comptabilité de l'entreprise individuelle de la recourante produite pour 2016 et qu'il a augmenté de CHF 16'000.- le revenu de l'activité indépendante de celle-ci, pour le fixer au total à CHF 45'922.-.

5.

5.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

5.2. A teneur de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge de la recourante qui succombe. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 400.-.

5.3. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens.

Impôt cantonal (604 2018 78)

6.

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.

6.1. 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.

6.2. 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 de la comptabilité de l'entreprise individuelle de la recourante produite pour 2016 et qu'il a augmenté de CHF 16'000.- le revenu de l'activité indépendante de celle-ci, pour le fixer au total à CHF 35'922.-.

En conséquence, pour l'impôt cantonal également, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée

6.3. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge de la recourante qui succombe. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 400.-.

6.4. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête:

Impôt fédéral direct (604 2018 77)

1. Le recours est rejeté.
Partant, la décision attaquée est confirmée.
2. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci.
3. Il n'est pas alloué de dépens.

Impôt cantonal (604 2018 78)

4. Le recours est rejeté.
Partant, la décision attaquée est confirmée.
5. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci.
6. Il n'est pas alloué de dépens.

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 23 juillet 2019/msu

Le Président :

La Greffière :