Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.374/2006
2A.375/2006/svc

Arrêt du 30 octobre 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffière: Mme Mabillard.

Parties
X._____, recourant,
représenté par Me Charles Guerry, avocat,

contre

Service cantonal des contributions du canton
de Fribourg, route Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg,
Tribunal administratif du canton de Fribourg,
Cour fiscale, route André-Piller 21, 1762 Givisiez.

Objet
2A.374/2006
Impôt fédéral direct 2002

2A.375/2006
Impôt cantonal 2002

(revenu d'une activité indépendante;
fardeau de la preuve)

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 5 mai 2006.

Faits:
A.
Pour la période fiscale 2002, X._____ n'a déclaré aucun revenu, à l'exception d'une rente de la SUVA. Le Service des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service des contributions) l'a alors rendu attentif notamment au fait que, selon une enquête de la Commission tripartite de surveillance du travail au noir (ci-après: la Commission tripartite), il avait été contrôlé sur le chantier de Y._____ en juillet 2002. Invité à produire des documents et informations complémentaires, l'intéressé a informé le Service des contributions, par courrier du 20 août 2003, qu'il se trouvait par hasard sur le chantier en question et qu'il n'avait jamais travaillé depuis le mois de mars 2001.
Dans la décision de taxation du 25 septembre 2003, le Service des contributions a retenu que l'intéressé avait réalisé, au cours de la période fiscale 2002, un revenu de 9'000 fr. en tant que salarié et de 20'000 fr. en tant qu'indépendant et qu'il avait obtenu 11'000 fr. d'indemnités pour perte de gain.
Par décision sur réclamation du 7 novembre 2003, le Service des contributions a partiellement admis la réclamation de X._____ et a supprimé de la taxation le revenu d'une activité salariée et les indemnités pour perte de gain. Il a par contre confirmé le montant de 20'000 fr. retenu au titre de revenu d'une activité indépendante

de maçon.
B.
Le 2 juillet 2004, le Tribunal administratif du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal administratif) a partiellement admis le recours de X._____: il a annulé la décision du Service des contributions du 7 novembre 2003 et renvoyé le dossier à ladite autorité pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants. Le Tribunal administratif a retenu en substance que l'autorité intimée n'avait pas suffisamment prouvé le fait que l'intéressé travaillait sur le chantier le jour où il avait été contrôlé par un inspecteur de la Commission tripartite et que la motivation de la décision quant à l'ampleur du montant de 20'000 fr. retenu comme revenu réalisé à titre d'indépendant était insuffisante.
Après avoir procédé à une enquête complémentaire, le Service des contributions a rendu, le 14 janvier 2005, une nouvelle décision sur réclamation. Il a ramené à 15'000 fr. le revenu réalisé en 2002 par l'intéressé en qualité de maçon indépendant.
C.
Saisi d'un recours contre la décision sur réclamation du Service des contributions du 14 janvier 2005, le Tribunal administratif l'a rejeté par arrêt du 5 mai 2006. Il a considéré en particulier comme établi que l'intéressé travaillait sur le chantier de Y._____ lors du contrôle de la Commission tripartite du 4 juillet 2002. Il a estimé que celui-ci avait été occupé à des travaux de manoeuvre sur le chantier en question durant une vingtaine de journées et qu'il avait travaillé de façon plus ou moins régulière sur plusieurs autres chantiers en 2002. Il a ainsi confirmé le montant de 15'000 fr. retenu par le Service des contributions comme revenu annuel global de l'intéressé pour la période fiscale 2002.
D.
X._____ a interjeté deux recours de droit administratif au Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 5 mai 2006, l'un concernant l'impôt fédéral direct (2A.374/2006) et l'autre l'impôt cantonal (2A.375/2006). Dans le premier recours il conclut, sous suite de dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué et à la suppression du montant de 15'000 fr. retenu à titre de revenu provenant d'une activité indépendante. Dans le second recours, il conclut, sous suite de dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire devant l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants. L'argumentation des deux recours est identique. Le recourant reproche pour l'essentiel au Tribunal administratif d'avoir violé les règles concernant l'obligation de l'autorité fiscale d'établir d'office une taxation complète et exacte ainsi que les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. A l'appui de ses griefs, il invoque les art. 123 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11) et 154 al. 1 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs du canton de Fribourg (ci-après: LICD).
Le Tribunal administratif conclut au rejet des deux recours, sous suite de frais. Le Service des contributions demande également le rejet des recours, avec suite de frais et dépens.
L'Administration fédérale des contributions propose le rejet des deux recours, avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le recourant a déposé simultanément deux recours de droit administratif contre le même arrêt. Par économie de procédure, il convient dès lors de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 40 OJ en relation avec l'art. 24 PCF; cf. ATF 131 V 59 consid. 1 p. 60/61 et l'arrêt cité).
I. Impôt fédéral direct
2.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD.
3.
Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus et l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). Lorsque le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision,

sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de l'arrêt entrepris, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen dans ce domaine (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
4.
Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte) (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 1 ad art. 123, p. 411; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2ème éd., Bâle 2002, p. 429).
4.1 Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD; arrêt 2A.41/1997 du 11 janvier 1999, consid. 2, RDAF 2000 p. 35). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration.
4.2 La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut: l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. La déclaration d'impôt doit donc être vérifiée, d'autant plus si elle est de mauvaise qualité. Ainsi, si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur du contribuable (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, op. cit., n. 2 ad art. 130, p. 421; Xavier Oberson, op. cit., p. 438).
Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 139; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 403/404). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, p. 109).
4.3 Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmente la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Ernst Blumenstein/Peter Locher, op. cit., p. 416 et les nombreuses références). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, c'est-à-dire qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de
ses allégations; il doit justifier l'origine des montants non déclarés et il peut même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références). Ainsi, lorsque le contribuable ne remplit pas son obligation de renseigner l'administration, il supporte le fardeau de la preuve du fait qui justifie son assujettissement (cf. Daniel Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, Archives 67 p. 433 ss, p. 448).
5.
Dans le cas particulier, alors que le recourant n'avait indiqué aucun revenu provenant d'une activité lucrative

pour l'année fiscale 2002, le Tribunal administratif a retenu qu'il avait travaillé comme maçon indépendant et avait, de ce fait, perçu un revenu de 15'000 fr. Le recourant est d'avis que l'autorité intimée ne pouvait retenir l'existence d'un revenu imposable supplémentaire que si la preuve certaine en avait été apportée, ce qui n'était de loin pas le cas.

5.1 Le Service des contributions puis le Tribunal administratif ont procédé à une enquête approfondie pour déterminer si le recourant travaillait sur le chantier de Y._____ le 4 juillet 2002. L'autorité intimée a relevé un faisceau d'indices à la charge du recourant: celui-ci a été surpris aux abords du chantier, en salopettes de travail, en l'absence du propriétaire des lieux et alors que d'autres ouvriers étaient à l'ouvrage. Ces informations tendent effectivement à prouver que le recourant travaillait. Conformément aux règles sur le fardeau de la preuve (cf. consid. 4.3 ci-dessus), il appartenait donc à ce dernier d'établir l'exactitude de ses propres allégations, ce qu'il n'a pas été en mesure de faire. L'intéressé n'a en effet fourni aucune explication satisfaisante pour justifier sa présence sur le chantier. Dans un courrier du 20 août 2003, il a écrit qu'il s'y trouvait "par hasard", alors que, dans son mémoire de recours du 17 février 2005, il a expliqué qu'il rendait visite à Y._____, dont il avait fait connaissance par le biais de leur hobby commun d'éleveurs de pigeons de race, pour constater l'avance de la construction de la volière; lors de son audition du 18 novembre 2005, il a affirmé n'avoir jamais dit qu'il
se trouvait là par hasard, mais pour donner un coup de main à la construction du poulailler. Ces affirmations contradictoires et peu crédibles sont de plus démenties par les déclarations du 18 novembre 2005 de Y._____, lequel a indiqué qu'il n'était pas présent sur le chantier le jour où le recourant a été contrôlé - ce qu'a confirmé l'inspecteur de la Commission tripartite - et qu'il n'avait jamais élevé ni gardé des pigeons chez lui. Contrairement à ce que soutient le recourant, aucune preuve négative n'a été exigée de lui. En effet, il ne lui a pas été demandé de prouver l'inexistence d'un fait, mais de s'expliquer sur des circonstances à propos desquelles il s'est contredit. Il sied de relever que le Tribunal administratif a respecté les règles de procédure par une appréciation des preuves correcte lui permettant à bon droit d'établir que le recourant travaillait sur le chantier lors du contrôle du 4 juillet 2002.

5.2 Avec le Tribunal administratif, l'autorité de céans peut en outre relever que, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, le fait que le recourant ait été contrôlé aux abords d'un chantier sur lequel il travaillait permet de considérer comme très probable que son activité non déclarée s'étendait, en 2002, au-delà du chantier en question, ce d'autant plus qu'il avait travaillé auparavant pendant plusieurs années en tant que manoeuvre pour une entreprise de maçonnerie. Ces éléments rendent en effet très vraisemblable l'existence d'une activité lucrative plus régulière. Le recourant tente en vain de démentir cette allégation en assurant qu'il était totalement incapable de travailler depuis le début de l'année 2001. En effet, le 9 novembre 2005, le Tribunal fédéral des assurances a confirmé l'arrêt de la Cour des assurances sociales du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 7 décembre 2004, constatant que le recourant disposait d'une capacité de travail pleine et entière dans une activité professionnelle (demande de prestations déposée auprès de l'Office de l'assurance-invalidité du canton de Fribourg le 24 juillet 2001). Le recourant précise qu'il a déposé une nouvelle demande de prestations de
l'assurance-invalidité le 16 mars 2005. Le Tribunal administratif n'avait cependant pas à tenir compte de ce fait, lequel est intervenu après la période litigieuse 2002. Vu ce qui précède, il peut être admis qu'en 2002 le recourant a exercé une activité lucrative sur plusieurs chantiers.

5.3 S'agissant du montant du revenu non déclaré réalisé par le recourant en 2002, le Tribunal administratif a confirmé le montant de 15'000 fr. retenu par le Service des contributions. Supposant que l'activité de l'intéressé se limitait vraisemblablement à celle d'un manoeuvre, il s'est référé à un salaire de 25 fr. de l'heure, ce qui paraît raisonnable et n'est de surcroît pas remis en cause par le recourant. Un revenu de 15'000 fr. correspondrait ainsi à six cents heures de travail, soit à une moyenne calculée sur douze mois d'environ cinquante heures ou six jours de travail par mois. Ce résultat, qui tient compte de la capacité de travail totale du recourant ainsi que du caractère précaire et plus ou moins régulier de son activité non déclarée, ne prête pas le flanc à la critique et peut être confirmé.

6.

Au vu de ce qui précède, le revenu provenant d'une activité indépendante est fixée à 15'000 fr. pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2002. Le recours 2A.374/2006 doit être rejeté.

II. Impôt cantonal

7.

7.1 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 131 II 58 consid. 1 p. 60).
Les principes généraux et la procédure de taxation (titre 5 chapitre 1, en particulier les art. 42 et 46, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation; RS 642.14]) font partie des matières harmonisées figurant aux titres 2 à 5 et 6 chapitre 1 LHID (cf. également art. 129 al. 2 Cst.). Le recours concerne l'imposition du recourant pour la période fiscale 2002, soit une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi sur l'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi. La voie du recours de droit administratif est dès lors ouverte, en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 130 II 509 consid. 8.2 p. 511).
7.2 L'art. 42 LHID règle les obligations du contribuable, telles qu'elles doivent être reprises par les législations cantonales. Il correspond mot pour mot à l'art. 126 LIFD. L'art. 159 LICD, intitulé "collaboration ultérieure [du contribuable]", qui a la même teneur que l'art. 126 LIFD, est donc conforme à l'art. 42 LHID. Quant à l'art. 46 al. 1 LHID, il prévoit, comme l'art. 130 al. 1 LIFD que l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Selon l'art. 164 LICD, après avoir réuni tous les renseignements utiles, le Service des contributions procède à la taxation en déterminant les éléments à imposer. L'art. 164 LICD, consacrant le caractère inquisitoire de la procédure de taxation, est conforme à l'art. 46 al. 1 LHID.
Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct relatives au revenu imposable réalisé par le recourant durant la période fiscale 2002 s'appliquent également à l'impôt cantonal. Partant, le recours 2A.375/2006 est aussi rejeté.
8.
Vu ce qui précède, les deux recours de droit administratif doivent être rejetés. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2A.374/2006 et 2A.375/2006 sont jointes.
2.
Les recours sont rejetés.
3.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, au Service cantonal des contributions et au Tribunal administratif du canton de Fribourg ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre.
Lausanne, le 30 octobre 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: