

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 5 mai 2006

Statuant sur le recours interjeté le 17 février 2005
(4F 05 39 et 40)

par

A., à **X.**, représenté par Me Charles Guerry, avocat,
Rue de Romont 33, 1701 Fribourg,

contre

la décision sur réclamation rendue le 14 janvier 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2002

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

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. Les époux A. et B. ont rempli leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2002 en date du 20 février 2002. Ils ont notamment indiqué un revenu de ... francs réalisé par B. et ont laissé en blanc les cases relatives au revenu de A.

Dans un courrier du 31 juillet 2003 adressé aux époux A., le Service cantonal des contributions a fait référence à une enquête de la Commission tripartite de surveillance du travail au noir dans la construction (ci-après: la Commission tripartite), dont il ressort que A. a été contrôlé sur un chantier de C., à Y., en juillet 2002. Affirmant encore que A. a été employé auprès de D. jusqu'en mars 2002 avant de bénéficier d'indemnités journalières d'assurance de la part de sa caisse-maladie, le Service cantonal des contributions a requis la production de plusieurs documents, parmi lesquels un décompte détaillé et précis justifiant les gains réalisés en 2002 à titre d'ouvrier indépendant, avec mention des chantiers, maîtres d'ouvrage et gains réalisés, ainsi que toutes autres informations ou pièces justifiant des revenus réalisés en 2002. En conclusion, il a été précisé qu'à défaut de production des éléments requis, la taxation serait effectuée uniquement sur la base des éléments connus.

Dans sa réponse du 20 août 2003, A. a indiqué qu'il se trouvait par hasard sur le chantier lors du contrôle effectué, qu'il n'avait jamais travaillé depuis mars 2001, qu'il était employé de D. jusqu'à cette date et qu'il avait ensuite perçu des indemnités de sa caisse-maladie jusqu'au 7 juin 2001.

Par avis de taxation du 25 septembre 2003, le Service cantonal des contributions a estimé que A. avait réalisé en 2002 un revenu de 9'000 francs en tant que salarié (code 1.11) et de 20'000 francs en tant qu'indépendant (code 1.21). En sus de ces montants, l'autorité de taxation a retenu un montant de 11'000 francs sous code 1.52 (indemnités pour perte de gain - maladie et accidents).

- B. A. a formé réclamation contre la taxation précitée le 3 novembre 2003. Il s'est exprimé en ces termes:

" Suite à mon passage le 30 octobre 2003 dans vos bureaux, je vous confirme ma lettre du 20 août 2003. Pour cette raison je vous demande de m'envoyer une nouvelle taxation."

Les documents suivants étaient joints à la réclamation:

- une copie d'une lettre de résiliation des rapports de travail pour le 31 mars 2001 signée de D.;
- une copie d'une lettre adressée par A. le 6 août 2002 à sa caisse-maladie, dont il ressort notamment que cette caisse n'a plus versé d'indemnité au prénommé à partir du 7 juin 2001;
- une copie d'un certificat médical établi le 23 juillet 2003 par le Dr E., médecin généraliste à Z., qui déclare que A. était en incapacité de travail du 1er juillet 2003 (mars 2001) au 23 juillet 2003.

Par décision du 7 novembre 2003, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation. Sur la base des documents produits, il a supprimé les revenus fixés sous chiffres 1.11 (activité salariée) et 1.52 (indemnités pour perte de gain - maladie et accidents). Par contre, il a maintenu que le contribuable avait été surpris au travail sur un chantier et que, malgré ses affirmations selon lesquelles il se trouvait à cet endroit par hasard, il ne faisait aucun doute que le rapport dressé par l'inspecteur du contrôle des chantiers était tout à fait crédible. Sur cette base, le Service cantonal des contributions a confirmé le montant de 20'000 francs retenu au titre de revenu d'une activité indépendante de maçon. Il a justifié cette somme en relevant que le contribuable n'avait donné aucune indication à cet égard et que rien ne permettait de conclure que ce montant était exagéré.

- C. Le 4 décembre 2003, par l'intermédiaire de son mandataire, A. a interjeté recours contre la décision précitée, concluant à ce que le montant de 20'000 francs retenu au titre de revenu provenant d'une activité indépendante soit supprimé. A l'appui de ses conclusions, il reprochait en substance au Service cantonal des contributions d'avoir violé le principe de la légalité selon lequel il appartient à l'autorité de constater et de prouver les faits essentiels qui déterminent l'exigence et l'étendue de l'obligation fiscale et de n'avoir pas respecté son obligation de motiver sa décision. A cet égard, le recourant a relevé en particulier que l'autorité intimée ne pouvait déduire du contenu du rapport de la Commission tripartite ni qu'il travaillait effectivement ce jour-là, ni qu'il réalisait un revenu annuel de 20'000 francs à titre d'ouvrier indépendant. Il a également affirmé que son devoir de collaboration ne permettait pas d'exiger de lui la preuve d'un fait négatif, à savoir qu'il n'avait pas d'autres revenus que ceux annoncés.

Le 8 janvier 2004, le Service cantonal des contributions a fait part de ses observations sur le recours. Il a confirmé pour l'essentiel sa position selon

laquelle les faits étaient prouvés par le rapport établi par l'inspecteur de la Commission tripartite, dont il ressortait que le recourant était effectivement au travail et ne se trouvait pas par hasard sur le chantier. Une fois ce fait prouvé, il appartenait au recourant d'établir avec précision le nombre d'heures durant lesquelles il avait travaillé et quel était le revenu qu'il en avait tiré. En l'absence d'indication à cet égard, la seule solution était de procéder à une taxation par estimation.

Dans un deuxième échange d'écritures, les parties ont maintenu leurs positions.

Par arrêt du 2 juillet 2004, la Cour fiscale du Tribunal administratif a partiellement admis le recours déposé le 4 décembre 2003. La décision litigieuse a été annulée et le dossier renvoyé au Service cantonal des contributions, à charge pour lui de procéder à un complément d'instruction pour vérifier en particulier si A. travaillait effectivement le jour où il a été contrôlé par un inspecteur de la Commission tripartite et, le cas échéant, de justifier le calcul du montant retenu comme revenu réalisé à titre d'indépendant.

- D. Par courrier du 20 août 2004, le Service cantonal des contributions a requis A. de lui expliquer en détail la raison pour laquelle il se trouvait sur le chantier de C. en juillet 2002, de lui communiquer l'heure à laquelle il y était arrivé ainsi que l'identité des autres personnes qui se trouvaient sur le chantier et enfin de préciser quelles étaient ses relations avec C.

A. a répondu d'abord par une lettre manuscrite du 8 septembre 2004 dont le contenu s'est avéré difficilement déchiffrable, puis par un courrier de son mandataire du 6 décembre 2004. En substance, il a indiqué que C. et lui-même élevaient tous deux des [...], qu'ils avaient fait connaissance dans ce contexte, qu'ils avaient procédé à deux ou trois reprises à des échanges de [...] et que c'était dans cette relation d'éleveurs que, lors du contrôle, il se trouvait en visite chez C. qui était alors occupé à la construction d'une [...]. Il a précisé qu'il était arrivé en milieu de matinée, qu'il ignorait l'identité des personnes qui travaillaient sur le chantier, mis à part le fait qu'une d'entre elles était de nationalité [...]. En conclusion, il a signalé ne plus avoir eu de contact avec C. depuis l'automne 2003.

Par courrier du 26 août 2004, le Service cantonal des contributions a demandé à la Commission tripartite de détailler tous les indices permettant d'établir que A. ne se trouvait pas sur le chantier par hasard, mais qu'il était bien en train de travailler. Plusieurs questions ont été formulées, auxquelles la Commission tripartite a répondu par courrier du 6 octobre 2004 :

1. Comment s'est déroulée l'expertise ?

Lors de leur arrivée sur le chantier, après avoir adressé les salutations d'usage, les inspecteurs ont procédé aux contrôles usuels en posant les questions y relatives. Ils ont constaté la présence de deux personnes, soit A. et une autre, employée de l'entreprise F. à Y. La suite de l'entretien s'est poursuivie avec C. [...].

2. Le contribuable était-il en tenue de travail ?

A. portait des salopettes.

3. Ses habits étaient-ils souillés de peinture, ciment ou autre ?

Il est difficile de se rappeler et nous n'avons rien inscrit à ce sujet dans nos notes.

4. Le contribuable avait-il des outils en main ?

Non, il s'apprêtait à partir avec sa voiture.

5. Le contribuable a-t-il affirmé sur place qu'il n'était qu'en visite sur le chantier et non pas au travail ?

Oui, c'est ce qu'il a dit. Mais cela est en contradiction avec les affirmations du propriétaire. Nous n'avons d'ailleurs pas à les mettre en doute (voir informations complémentaires).

6. A quel genre d'activité était-il occupé ?

Compte tenu que A. voulait partir, il n'est pas possible de définir son activité. Nous pouvons seulement préciser que les deux personnes contrôlées se trouvaient à l'extérieur.

Informations complémentaires

[...] Lors de l'entretien sur place avec C., maître d'ouvrage, celui-ci nous a clairement affirmé qu'il payait A. de main à main. De plus, il a aussi dit qu'il ne connaissait pas la situation de A. et que, compte tenu de celle-ci, il allait s'en séparer immédiatement.

Invité par le Service cantonal des contributions à se déterminer sur certains éléments fournis dans la réponse de la Commission tripartite reproduite ci-dessus, le recourant a confirmé par courrier du 10 janvier 2005 le contenu de sa détermination du 6 décembre 2004.

Par décision sur réclamation du 14 janvier 2005, le Service cantonal des contributions a maintenu que A. avait réalisé en 2002, dans une activité indépendante de maçon, un revenu non déclaré qui a toutefois été réduit de 20'000 francs à 15'000 francs. S'agissant de l'existence même de l'activité, il s'est référé, d'une part, à une déclaration de la caisse maladie accident G. faisant état d'une dénonciation de l'ancien employeur de A. pour travail au

noir et, d'autre part, aux indications fournies par la Commission tripartite dans son courrier du 6 octobre 2004. Quant au montant du revenu non déclaré, il a été justifié par l'état de santé du recourant qui permettait d'admettre que l'activité non déclarée ne dépassait pas un horaire à mi-temps, par l'absence de régularité absolue de cette activité et par la référence au salaire annuel moyen d'un maçon, estimé à 65'000 francs.

- E. Le 17 février 2005, A. a interjeté recours contre la décision précitée, concluant sous suite de dépens à ce que le montant de 15'000 francs retenu au titre de revenu provenant d'une activité indépendante soit supprimé. A l'appui de ses conclusions, il conteste en particulier que les conditions d'une taxation d'office soient remplies en l'espèce, considérant n'avoir nullement failli à son obligation de renseigner le fisc et avoir au contraire fourni à ce dernier des indications tout à fait suffisantes pour déterminer son revenu imposable. Il reproche en outre au Service cantonal des contributions d'avoir retenu qu'il avait réalisé un revenu de 15'000 francs, en violation du principe de la légalité selon lequel il appartient à l'autorité de constater et de prouver les faits essentiels qui déterminent l'exigence et l'étendue de l'obligation fiscale. Il relève en particulier qu'il ne travaillait pas lors du contrôle opéré par la Commission tripartite, qu'il n'avait reçu aucune rémunération de C. et qu'il n'avait pas effectué en 2002 des travaux de chantier qui lui auraient permis de réaliser un tel revenu, par ailleurs incompatible avec ses problèmes de santé et plus particulièrement avec le trouble somatoforme douloureux qui l'empêche d'exercer son activité professionnelle depuis la fin de l'année 2000.

Le 28 février 2005, le Service cantonal des contributions a fait part de ses observations, concluant au rejet du recours. Il fait notamment état d'informations selon lesquelles A. aurait déjà fait l'objet d'une dénonciation pour travail au noir dans le cadre de difficultés qui l'ont opposé à sa caisse-maladie en 2001. L'autorité intimée relève également que les affirmations du recourant selon lesquelles il se trouvait sur le chantier de C. par hasard et pour une simple visite sont en contradiction avec les explications fournies le 6 octobre 2004 par la Commission tripartite, dont il ressort notamment que C. a affirmé à l'inspecteur qu'il rémunérait A. de main à main, qu'il ne connaissait pas la situation de celui-ci et que, pour en tenir compte, il allait s'en séparer immédiatement. Selon l'autorité intimée, les constatations de la Commission tripartite ne sauraient être mises en doute. Enfin, s'agissant du montant du revenu réalisé à titre d'indépendant, le Service cantonal des contributions relève qu'il a été déterminé consciencieusement, en application des dispositions légales, étant donné le manque de collaboration de A.

- F. Dans ses contre-observations du 6 avril 2005, le recourant maintient ses conclusions et la version des faits exposée dans son recours. Il suppose en particulier que C. a dû le confondre avec une autre personne, étant rappelé qu'un des ouvriers occupés sur le chantier de celui-ci était de nationalité [...] . Par ailleurs, il requiert l'organisation de débats publics et l'audition de C. en qualité de témoin.

Le Service cantonal des contributions a fait part de ses ultimes remarques le 21 avril 2005. Maintenant sa position, il propose également une confrontation entre l'inspecteur de la Commission tripartite, C. et le recourant.

- G. Le 18 novembre 2005, le greffier-rapporteur délégué à l'instruction a procédé à l'audition du recourant, en présence de son mandataire et d'un représentant du Service cantonal des contributions. Lors de la même séance, C. et un représentant de la Commission tripartite ayant procédé au contrôle du 4 juillet 2002 ont été entendus. Les déclarations des intéressés seront reprises pour autant que nécessaire dans la partie en droit du présent arrêt.

- H. Le 29 novembre 2005, suite à une requête formulée par le greffier-rapporteur délégué à l'instruction lors de la séance du 18 novembre 2005, le mandataire du recourant a produit en copie une demande en justice déposée le 17 septembre 2001 et un procès-verbal d'audience du Tribunal de prud'hommes de l'arrondissement de la Broye et du Nord vaudois. Il ne ressort en particulier pas de ces documents que le litige ayant opposé le recourant à son ancien employeur en 2001 ait pu avoir un lien avec une accusation de travail au noir.

- I. Le 7 mars 2006, donnant suite à l'annonce faite lors de la séance du 18 novembre 2005, le greffier-rapporteur a intégré au dossier une copie des arrêts rendus le 7 décembre 2004 par la Cour des assurances-sociales du Tribunal administratif et le 9 novembre 2005 par le Tribunal fédéral des assurances en relation avec une demande de prestations déposée par A. auprès de l'Office de l'assurance-invalidité du canton de Fribourg.

En droit:

I. Jonction des causes

1. L'art. 42 al. 1 let. b du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 05 39) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 40). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu d'interjeter deux recours distincts, chacun avec ses griefs spécifiques à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 05 39)

2. Interjeté contre la décision sur réclamation du 14 janvier 2005, notifiée le 18 janvier 2005, le recours du 17 février 2005 l'a été dans le délai et les formes prévus aux 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) Selon l'art. 18 al. 1 LIFD, 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. L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 209 al. 1 et 2 LIFD).

- b) Conformément à l'art. 123 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, telles l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) ou encore l'obligation de collaboration ultérieure en présentant, sur requête de l'autorité de taxation, notamment les pièces justificatives (art. 126 al. 2 LIFD). C'est ainsi que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD).

Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe généralement admis en matière fiscale selon lequel l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Revue fiscale 54 118 consid. 9a p. 127). Ainsi, lorsque 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 de prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures.

- c) L'art. 130 al. 1 LIFD dispose qu'en vue de la taxation, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. En vertu de l'art. 130 al. 2 LIFD, 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.

Lorsque l'autorité fiscale a procédé à une taxation d'office, le contribuable peut tout d'abord contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office (RDAF 2000 II p. 41, consid. 2b; ATF du 19 juin 2002 dans la cause 2A.442/2001 consid. 2.2, disponible sur internet à l'adresse <http://www.admin.ch>). Il peut également critiquer le

montant des éléments imposables, mais il lui appartient alors de prouver le caractère manifestement inexact de la taxation (art. 132 al. 3 LIFD; sur cette question, voir entre autres RFJ 1998 p. 165 ss et 173 ss, RDAF 2000 II p. 41, ATF précité du 19 juin 2002 consid. 2.2; ATA non publié du 28 septembre 2003 dans la cause J. F.).

4. a) En l'espèce, contrairement à ce qui a été retenu de façon erronée dans les considérants en droit de l'arrêt de renvoi rendu par la Cour fiscale le 2 juillet 2004 (voir ci-dessus, en fait, let. C), le Service cantonal des contributions n'a pas procédé à une taxation d'office au sens de ce qui précède. En effet, tant le premier avis de taxation du 25 septembre 2003 que l'avis de taxation rectifié du 20 janvier 2005 font clairement état, dans leur intitulé, d'une taxation ordinaire. Quant à la seule référence - dans la décision sur réclamation du 14 janvier 2005 - à la disposition cantonale correspondant à l'art. 130 LIFD, elle ne suffit pas à conclure à l'existence d'une taxation d'office, ce d'autant moins que le Service cantonal des contributions n'indique pas avoir procédé à une telle taxation, mais à une "taxation par estimation" qui peut être effectuée tant dans le cadre d'une taxation ordinaire que dans celui d'une taxation d'office. Ce sont dès lors les règles ordinaires qui s'appliquent en l'espèce, s'agissant notamment de la répartition du fardeau de la preuve (voir ci-dessus consid. 3b).

- b) Le litige porte d'abord sur l'existence même d'un revenu non déclaré que le recourant aurait réalisé dans une activité indépendante de maçon durant la période fiscale 2002. Afin de prouver l'existence d'un tel revenu, le Service cantonal des contributions se réfère au fait que le recourant se trouvait sur le chantier de C., à Y., lors d'un contrôle opéré par la Commission tripartite le 4 juillet 2002.

En tant que telle, la présence du recourant aux abords du chantier en question est suffisamment établie par le rapport de la Commission tripartite du 4 juillet 2002 et les explications complémentaires fournies par les inspecteurs de celle-ci dans leur courrier du 6 octobre 2004 et lors de la séance d'audition du 18 novembre 2005. Plus précisément, il est avéré qu'au moment où les inspecteurs sont arrivés sur le chantier, le recourant venait d'entrer dans sa voiture garée à proximité immédiate et s'apprêtait à quitter les lieux. Ces faits sont du reste admis par le recourant (voir notamment procès-verbal du 18 novembre 2005, p. 3).

S'agissant des motifs de la présence du recourant sur le chantier, la situation n'est a priori pas aussi claire. En particulier, le rapport de la Commission tripartite du 4 juillet 2002 ne donne aucune indication à cet égard. Quant aux explications complémentaires contenues dans le courrier du 6 octobre 2004,

il en ressort que le recourant portait des salopettes et que le responsable du chantier, C., aurait clairement affirmé sur place qu'il payait le recourant de main à main et qu'il allait s'en séparer, ce qui tendrait à attester que celui-ci travaillait effectivement à son service. Toutefois, la valeur probante des propos du propriétaire rapportés dans le courrier du 6 octobre 2004 est partiellement remise en cause par le fait que, lors de la séance du 18 novembre 2005, après avoir d'abord confirmé que C. était présent lors du contrôle, l'inspecteur de la Commission tripartite est finalement revenu sur ses affirmations pour indiquer que celui-ci n'était pas sur place le jeudi 4 juillet 2002, mais que c'était lors d'un nouveau contrôle intervenu le samedi 6 juillet 2002 qu'il a pu être questionné, alors que A. n'était pas là (voir procès-verbal, p. 9).

Il n'en demeure pas moins que la seule présence du recourant aux abords d'un chantier, habillé en salopettes, en l'absence du propriétaire des lieux et alors que d'autres ouvriers étaient à l'ouvrage constitue une information qui tend plutôt à établir que l'intéressé travaillait sur ce chantier et réalisait ainsi un revenu imposable. Face à de tels éléments de preuve, conformément aux règles sur le fardeau de la preuve rappelées plus haut, il convient d'examiner si les explications fournies par le recourant permettent d'établir ou à tout le moins de rendre plus vraisemblable que tel n'était pas le cas. A cet égard, on peut relever que le recourant a d'abord indiqué qu'il se trouvait sur le chantier par hasard (voir lettre du 20 août 2003 au Service cantonal des contributions; en fait let. A), puis qu'il se trouvait en visite chez C. - alors occupé à la construction d'une [...] - dans le contexte d'une relation entre éleveurs de [...] (voir courrier de Me Guerry du 6 décembre 2004 au Service cantonal des contributions; en fait let. D) avant d'affirmer lors de la séance d'audition du 18 novembre 2005 qu'il était resté sur place de neuf heures à dix heures et demie ou onze heures pour aider C. à construire un [...] (voir procès-verbal, p. 3). Même en les interprétant et en les recoupant, il est difficile d'accorder la moindre valeur probante à de telles informations contradictoires, ce d'autant plus que C. n'était pas sur place le matin du contrôle et qu'il a déclaré en séance ne jamais avoir eu de [...] chez lui (procès-verbal, p. 5, 9).

Dans ces circonstances, vu l'incapacité du recourant à fournir une explication crédible quant à sa présence en habits de travail aux abords du chantier, il convient de retenir qu'il y a effectivement travaillé. Du reste, indépendamment du fait que C. n'a pas été en mesure de reconnaître formellement l'intéressé en séance (procès-verbal, p. 5: "son visage me dit quelque chose. C'est pour moi une tête connue. Je ne me rappelle pas bien"), cette conclusion concorde notamment avec les affirmations de celui-ci selon lesquelles, en plus des employés de l'entreprise responsable des travaux, d'autres ouvriers étaient régulièrement occupés sur le chantier (procès-verbal, p. 6).

- c) Une fois établi que le recourant a travaillé sur le chantier de C., il convient de déterminer le nombre d'heures qu'il a effectuées et le type de travaux auxquels il a pu être occupé. A cet égard, il ressort des propos très imprécis - et parfois contradictoires - tenus en séance par C. que le recourant n'aurait pas travaillé beaucoup pour lui, qu'il venait de temps en temps, peut-être le samedi, qu'il aurait effectué plutôt des petits travaux de manœuvre consistant notamment à débarrasser des matériaux, mais qu'il n'aurait en tout cas pas monté de murs ou réalisé des travaux de construction (voir procès-verbal, p. 5). Quant à l'inspecteur de la Commission tripartite, il a indiqué en séance que les travaux en cours lors du contrôle le 4 juillet 2002 concernaient les soubassements de la ferme et que les ouvriers démolissaient l'intérieur du premier étage et enlevaient des pierres et de la terre du sous-sol, ce qui représentait une quantité importante de déchets (60 à 100 m³) qui s'amassait devant le bâtiment. Par ailleurs, le fait que le recourant ait été en mesure de faire remarquer en fin de séance que C. n'était jamais là le jeudi, mais seulement le week-end (procès-verbal, p. 9), permet de retenir que son activité présentait une certaine régularité et qu'il a à tout le moins participé au chantier sur une période de plusieurs semaines. Sur la base de ces éléments et de l'indication déjà relevée plus haut selon laquelle des ouvriers externes à l'entreprise responsable des travaux étaient régulièrement actifs sur le chantier, il paraît raisonnable de retenir que A. a été occupé à des travaux de manœuvre sur le chantier en question durant une vingtaine de journées, soit environ 160 heures.
- d) Dans la mesure où elles vont largement au-delà du simple service rendu dans le cadre d'un rapport d'amitié qui n'est du reste pas établi (voir notamment procès-verbal du 18 novembre 2005), il ne fait aucun doute que les heures de travail effectuées par le recourant sur le chantier de C. l'ont été contre rémunération. Cette évidence est confirmée par les propos tenus par celui-ci en séance, dont il ressort que les ouvriers supplémentaires avaient été rétribués au tarif qu'ils avaient proposé et dont il n'avait pas de souvenir. En l'absence de toute indication de tarif figurant au dossier, en tenant compte du type de travail effectué, il paraît raisonnable d'estimer que les prestations du recourant ont été rémunérées au tarif de 25 francs par heure, soit un montant global de 4'000 francs pour les 160 heures retenues ci-dessus.
5. a) Dans sa décision sur réclamation du 14 janvier 2005, le Service cantonal des contributions a retenu qu'au-delà du chantier de C., A. avait travaillé de façon plus ou moins régulière en 2002 dans le cadre d'une activité indépendante de maçon. Le revenu global ainsi réalisé a été fixé à 15'000 francs, soit environ un quart du salaire annuel moyen d'un maçon estimé à 65'000 francs, en tenant compte de l'état de santé du recourant qui

permettait d'admettre que l'activité non déclarée ne dépassait pas un horaire à mi-temps et de l'absence de régularité absolue de cette activité.

- b) Selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, le fait qu'une personne soit contrôlée aux abords d'un chantier sur lequel il est établi qu'elle travaille, alors même qu'elle allègue ne réaliser aucun revenu, permet de considérer comme très probable que son activité non déclarée s'étende au-delà du chantier en question. Cela est d'autant plus vrai lorsque, comme en l'espèce, cette personne a auparavant travaillé durant plusieurs années en tant que manœuvre pour une entreprise de maçonnerie. En application des règles sur le fardeau de la preuve (voir ci-dessus consid. 3b), un tel élément rend en tout cas l'existence d'une activité lucrative plus régulière suffisamment vraisemblable pour que le fardeau de la preuve du contraire soit reporté sur le contribuable.

En l'espèce, s'agissant de la régularité de son activité, le recourant se limite à déclarer que le revenu de 15'000 francs retenu par le Service cantonal des contributions est incompatible avec le trouble somatoforme douloureux qui rend objectivement impossible l'exercice de son activité professionnelle. Or, le poids de cet argument est bien faible lorsqu'il est confronté aux considérants des arrêts rendus le 7 décembre 2004 par la Cour des assurances-sociales du Tribunal administratif et le 9 novembre 2005 par le Tribunal fédéral des assurances en relation avec une demande de prestations déposée par A. auprès de l'Office de l'assurance-invalidité du canton de Fribourg, dont il ressort en particulier que l'intéressé - en dépit d'une conjonction de troubles de santé qualifiés d'objectivement modestes par les experts médicaux - dispose d'une capacité de travail pleine et entière, quelle que soit l'activité professionnelle exercée. Par ailleurs, dans la mesure où il a été établi ci-dessus que le recourant a pu travailler de façon régulière pour C., on ne voit pas pour quelle raison il n'aurait pas pu le faire également sur d'autres chantiers. Enfin, aucun élément crédible au dossier ne permet de retenir l'existence de circonstances qui auraient conduit A. à travailler sur le chantier de C. à titre exceptionnel, pour des raisons spécifiques. En particulier, l'allégation de rapports d'amitié ou d'échanges de [...] ne résiste pas aux propos tenus par C. lors de la séance du 18 novembre 2005, dont il ressort que celui-ci n'était pas en mesure d'identifier formellement le recourant et qu'il n'avait par ailleurs jamais eu de [...] chez lui. Dans ces circonstances, il peut être retenu avec le Service cantonal des contributions que le recourant a effectivement travaillé de façon plus ou moins régulière et sur plusieurs chantiers en 2002.

- c) S'agissant du montant du revenu réalisé par le recourant en 2002, la référence faite par le Service cantonal des contributions au revenu annuel

moyen d'un maçon doit être remise en cause. En effet, l'activité du recourant s'est limitée vraisemblablement à celle d'un manoeuvre (voir notamment ci-dessus consid. 3c) et il est peu probable que la rémunération versée de main à main, sans la moindre quittance, soit conforme aux standards établis par la convention collective nationale de travail qui aurait théoriquement dû s'appliquer. Il n'en demeure pas moins que, si l'on se réfère au salaire de 25 francs de l'heure retenu ci-dessus pour les prestations effectuées sur le chantier de C. (voir ci-dessus consid. 3d), le revenu annuel global estimé à 15'000 francs par le Service cantonal des contributions dans sa décision sur réclamation du 14 janvier 2006 correspond à 600 heures de travail, soit une moyenne calculée sur onze mois relativement modeste d'environ 55 heures ou sept jours de travail par mois. Dans ces conditions, sur le vu de l'ensemble des circonstances de l'espèce, en tenant notamment compte de la capacité de travail pleine et entière du recourant, certes contrebalancée par le caractère par nature précaire et plus ou moins régulier de son activité non déclarée, la Cour fiscale est d'avis que le montant de 15'000 francs, y compris le revenu de 4'000 francs qui a pu être perçu pour son travail sur le chantier de C., peut être confirmé. Le recours sera dès lors rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

6. En vertu 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). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

III. Impôt cantonal (4F 05 40)

7. Interjeté contre la décision sur réclamation du 14 janvier 2005, notifiée le 18 janvier 2005, le recours du 17 février 2005 l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RSF 642.14), 150 al. 4 et 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD ; RSF 631.1) et 30 et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
8. a) Selon les art. 7 al. 1 LHID et 19 al. 1 LICD, 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. L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 LHID et 63 al. 1 et 2 LICD).

- b) Pour l'impôt cantonal comme pour l'impôt fédéral direct, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, le droit cantonal impose également au contribuable des obligations de procédure déterminées, telles l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète ou encore l'obligation de collaboration ultérieure en présentant, sur requête de l'autorité de taxation, notamment les pièces justificatives. En particulier, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 LHID; art. 154, 157 al. 2 et 159 LICD). Quant au principe généralement admis en matière fiscale concernant la répartition du fardeau de la preuve en procédure de taxation ordinaire (voir ci-dessus consid. 3b), il trouve également application en droit cantonal.
 - c) A l'image de l'art. 130 al. 2 LIFD, l'art. 164 al. 2 LICD (voir aussi l'art. 46 al. 3 LHID) prévoit également 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 (sur les conséquences d'une telle taxation, voir ci-dessus consid. 3c).
9. En l'espèce, conformément à ce qui a été retenu pour l'impôt fédéral direct, la décision attaquée ne concerne pas une taxation d'office, mais une taxation ordinaire (voir ci-dessus, consid. 4a). Ce sont dès lors les règles ordinaires qui s'appliquent, s'agissant notamment de la répartition du fardeau de la preuve. Comme pour l'impôt fédéral direct, leur application conduit, pour les mêmes motifs déjà exposés ci-dessus (voir consid. 4 et 5), à retenir avec le Service cantonal des contributions que le recourant a réalisé en 2002 un revenu global de 15'000 francs dans une activité non déclarée de manœuvre dans la construction. Le recours sera dès lors également rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal.

004.13;401.116;402.45