



604 2010-6

Arrêt du 1^{er} avril 2011

COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Assesseurs : Michael Hank, Geneviève Jenny,
 Berthold Buchs, Albert Nussbaumer
 Greffière : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES **Les époux X., recourants,**

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; taxation par estimation selon le train de vie et l'évolution de fortune

Recours du 27 janvier 2010 contre la décision sur réclamation du 18 décembre 2009 relative à l'impôt cantonal de la période fiscale 2008

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. a travaillé comme Chef à Z. jusqu'au moment de sa retraite à fin mai 2008. En date du 4 juin 2008, la Caisse de pension lui a versé une prestation en capital d'un montant de 701'843 fr. 90.

Dans leur déclaration d'impôt déposée le 28 février 2009 pour la période fiscale 2008, les époux X. ont indiqué un revenu imposable de francs et une fortune imposable de 79'930 francs.

Le 17 juin 2009, le Service cantonal des contributions a avisé les époux X. de ce qui suit :

"Après un premier examen de la déclaration d'impôt précitée, nous constatons l'évolution de fortune suivante du 1^{er} janvier au 31 décembre 2008 :

<i>Prestation en capital touchée en 2008, ./ les impôts</i>	<i>Fr. 600'000.--</i>
<i>diminution des capitaux</i>	<i>Fr. 206'180.--</i>
	<i>Fr. 806'180.--</i>
<i>./ diminution de la dette</i>	<i>Fr. 299'079.--</i>
<i>diminution de fortune</i>	<i>Fr. 507'101.--</i>

C'est pourquoi nous vous prions de bien vouloir nous renseigner sur l'utilisation d'un montant d'environ Fr. 500'000.-- durant l'année 2008.

Veillez nous fournir les renseignements muni de toutes les pièces justificatives dans les prochains 30 jours."

En date du 9 juillet 2009, M. X. a demandé au Service cantonal des contributions de *"bien vouloir me confirmer en détail les éléments de fortune qui doivent être annoncés dans ma déclaration précitée, élément base de taxation. En outre je vous prie de bien vouloir me communiquer la base légale sur laquelle vous vous fondez pour requérir la justification de dépenses requise."*

En réponse à cette demande, le Service cantonal des contributions a indiqué aux époux X. qu'il ressortait de l'évolution de leur fortune entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2008 qu'ils avaient pu disposer de liquidités excédentaires pour un montant d'environ 500'000 francs. Par conséquent, les contribuables ont été invités en vertu des dispositions prévues à l'art. 164 LICD de renseigner sur l'utilisation de ce montant établi selon le calcul suivant :

Evolution de fortune entre	31.12.07	31.12.08	Diminution de fortune	Augmentation de fortune
Variation des capitaux [codes 3210 à 3240]	380'171	174'521	205'650	
Variation d'éléments de fortune [codes 3510 à 3570]				
Variation d'autres actifs				
Variation des dettes [codes 4210 à 4220]	748'671	449'592		299'079
TOTAUX			205'650	299'079
Variation de fortune			93'429	
TOTAUX EGAUX			299'079	299'079

Evaluation des dépenses annuelles

Augmentation de fortune
 Minimum vital selon calcul ci-dessous
 Dépenses admises en déduction [codes 2110 à 2140 et 4210 à 4370]
 Autres dépenses estimées:
 - Cotisations d'assurances [codes 4110 à 4140]
 - Impôts payés (fédéral, cantonal, communal, paroissial, etc)
 - Loyer et chauffage
 - Argent de poche, vacances, loisirs, radio-TV, téléphone, etc
 - Frais de voiture (ou part privée à ces frais)
 - Frais d'études et d'instructions
 - Frais médicaux et dentaires non remboursés / Frais de garde
 - Autres dépenses connues

Evaluation des recettes annuelles

Revenus imposés [codes 1110 à 1530 et 3110 à 3410 (sans 3230 et 3310)]
 Recettes extraordinaires
 Autres revenus

Prestation en capital

TOTAUX

Liquidités excédentaires

TOTAUX EGAUX

93'429	
24'600	
38'770	
14'686	
130'000	
2'000	
10'000	
1'800	
	167'845
	701'843
315'285	869'688
554'403	
869'688	869'688

MINIMUM VITAL

Adulte:

- Personne seule x 13'200
 - Personne seule avec obligation de soutien x 15'000
 - Couple marié ou adultes formant une communauté domestique durable 1 x 18'600

Enfants:

- jusqu'à 6 ans x 3'000
 - de 7 à 12 ans x 4'200
 - au-delà de 13 ans 1 x 6'000

TOTAL

- Réduction pour conditions modestes 0% 24'600

Minimum vital

		18'600
		6'000
		24'600
		24'600

Par courrier du 20 juillet 2009, M. X. à rétorqué :

"Madame, Monsieur ??,

Quel est vore nom ?

Votre dernier courrier ne répond pas à la première requête figurant dans mon courrier du 9 ct, à savoir, j'en reprends le paragraphe : « Je vous saurais gré de bien vouloir me confirmer en détail les éléments de fortune qui doivent être annoncés dans ma

déclaration précitée, éléments base de taxation ». J'ose espérer que vous êtes en mesure de me répondre ! Je vous prie de m'en faire part.

Concernant le 2^{ème} point de ma requête, votre information est plutôt lacunaire. Pourriez-vous me citer le contenu de l'art. en question.

Dans l'attente de vos informations et en vous remerciant, je vous présente, Madame, Monsieur ??, mes salutations les meilleures."

Le Service cantonal des contributions y a répondu en indiquant "la liste des éléments de fortune qui doivent figurer sur votre déclaration d'impôt" :

- " - Le solde de tous les comptes bancaires ou postaux, ainsi que les prêts privés, au 31.12.2008.
- L'argent liquide, numéraire, or ou autres métaux précieux.
- Votre part de fortune d'une succession non partagée.
- Les immeubles situés dans le canton de Fribourg.
- Les immeubles situés dans un autre canton ou à l'étranger pour le calcul du taux.
- Les véhicules.
- Les assurances sur la vie ou assurances de rentes.
- Les collections, œuvres d'art, bijoux."

Par la même occasion, l'autorité de taxation a remis aux contribuables le contenu de l'art. 164 LICD et s'est mis à disposition pour de plus amples renseignements (au guichet ou par téléphone).

Le 12 août 2009, M. X. a répondu :

"Conformément à ma requête, vous m'avez fait part dans ce courrier de la liste des éléments de fortune qui correspondent à ceux figurant sur le formulaire de déclaration d'impôt 2008. Je vous confirme que l'ensemble de ces éléments ont été déclarés dans la mesure de leur existence au 31.12.2008, **de façon exhaustive**, dans ma déclaration fiscale pour 2008 en votre possession, ce conformément à l'art. 67 et ss LCI. Je n'ai pas d'autres éléments de fortune au 31.12.2008. Je confirme que ma déclaration est conforme à la vérité et complète. De plus, ma déclaration fiscale est complétée de toutes les annexes requises par la LCI. Vous fournir une comptabilité de mes dépenses personnelles ne fait pas partie des exigences LCI.

Dans la mesure où vous pourriez le souhaiter respectivement le juger encore nécessaire, je suis à votre disposition pour une rencontre ; il vous suffit pour cela de m'en faire part à mon adresse e-mail ci-dessus ; j'ai une préférence pour le matin dès 09'00 h."

Par la suite, M. X. a été reçu par M. Y., chef de secteur adjoint II du Service cantonal des contributions. Cet entretien a donné lieu au courrier électronique suivant :

"Je me réfère à notre entrevue d'hier 8.9.2009, en vos bureaux, vers 09'10, et vous confirme, d'une part, que ma déclaration précitée est complète, elle fait état **de façon exhaustive, de l'ensemble de mes revenus 2008 comme de mes éléments de fortune au 31.12.2008, conformément aux justificatifs requis et remis.** Cette situation vous a d'ailleurs été confirmée dans mon courrier du 12.8.2009.

Ces déclarations ne vous suffisant pas, bien que vous m'ayez confirmé dans votre courrier du 24.7.2009, les éléments notamment de fortune devant être déclarés, je vous suggère une piste explicative à vos questions dans le fait qu'un virement, par exemple d'un compte valeur au 30., sur un autre compte, peut être par exemple bonifié le 6 du mois suivant !

J'espère que ces lignes permettront de mettre un terme à vos soupçons sur mon honnêteté !"

Par taxation ordinaire du 22 octobre 2009, le Service cantonal des contributions a ajouté aux éléments de fortune déclarés un montant de 500'000 francs (sous code 3.230: "numéraire, billets, or, etc."), arrêtant ainsi la fortune imposable à 579'930 francs.

B. En date du 25 novembre 2009, les époux X. ont formé réclamation contre la taxation précitée. Dans leur mémoire, ils ont notamment invoqué :

"Je remarque que les informations publiées par le SCC font état sous le code 3.23 « Numéraire, billets de banque, or et autres métaux précieux ». Il s'agit aussi de la même rubrique dans la déclaration d'impôt que j'ai dûment complétée. Il n'y a pas d'etc.

La LCID fixe, d'ailleurs comme vos informations, en les art. 52 ss et 67, d'une part, la fortune soumise (à savoir l'ensemble des actifs) et, d'autre part, son imposition dans le temps, respectivement à la fin de la période fiscale, en l'espèce au 31.12.

*Ma déclaration d'impôt 2008 fait état de l'ensemble de mes revenus et actifs imposables, **de façon exhaustive**, ce conformément aux dispositions légales précitées. Je n'ai pas d'autres éléments de fortune au 31.12.2008. Je ne saurais, par conséquent, accepter votre taxation arbitraire, ne correspondant à aucun élément de fortune autre qu'une évaluation de vos services, qui de surcroît, fait fi de ma réalité. En effet votre taxateur, dresse un calcul faisant état de dépenses fondées sur un minimum vital de 24'600 alors que p. ex., sur l'année 2007, j'ai bénéficié d'un **revenu net** de + de 160'000, somme ayant servi à la couverture de mes dépenses personnelles comme de celles liées à mes obligations personnelles, ce à côté d'un engagement professionnel important, sans beaucoup de temps pour les loisirs. Mes dépenses personnelles en particulier comme mes obligations personnelles n'ont pas diminuées par le fait que je sois en retraite ! Bien au contraire, j'ai plus de temps pour donner suite à des désirs personnels, et c'est mon choix, vous comprenez cela ?*

Vos services ont imaginé une fortune autre que celle effective et annoncée exhaustivement au 31.12. Je ne suis pas en mesure de vous en prouver une autre, puisque l'ensemble des composantes de ma fortune au 31.12. a été déclaré et justifié par les pièces jointes à ma déclaration et votre possession. Je n'ai procédé à aucun achat d'or, de métaux précieux, voire effectué à aucun retrait/prélèvement de numéraire. Je suis prêt à vous fournir, à votre demande, une autorisation d'enquête auprès de tiers en vue de vérification de ces points qui, semble-t-il, justifient la fortune complémentaire évaluée par vos Services, c'est bien de cela qu'il s'agit ?"

Dans le cadre de la procédure de réclamation, le Service cantonal des contributions s'est une nouvelle fois adressé aux contribuables (lettre du 3 décembre 2009) en leur demandant de justifier l'utilisation ou le placement des liquidités excédentaires s'élevant à plus de 500'000 francs. Au surplus, il s'est d'ores et déjà déterminé sur différentes remarques formulées dans la réclamation. Enfin, il s'est étonné qu'un ancien

collaborateur de Z. puisse prétendre que le montant qui ferait l'objet d'un virement d'un compte, par exemple valeur au 30 décembre 2008, sur un autre compte bonifié le 6 janvier 2009 ne constitue pas un actif mobilier imposable au sens des art. 53 ss LICD.

Par lettre daté du 25 novembre, mais postée en décembre 2009, M. X. a répondu ce qui suit :

"Je vous saurais gré de bien vouloir vous en tenir à votre Job, et non au mien, car ce n'est pas le sujet ! A moins que si vous le voulez je peux aussi m'intéresser à ce que vous faites et en vous en faire part dans mon opposition, qu'en dites-vous ?

Le professionnalisme et l'honnêteté me dictent, à moi, d'en rester là et je pense que vous feriez bien de vous y tenir, car, à vous lire, vous êtes plus que parti pris, et je doute que cela fasse partie de votre cahier de charges, à moins que je me trompe, qu'en pensez-vous ? De plus, si vous avez le bon aloi de me dire que « la caisse de pension m'a versé une prestation en capital s'élevant à plus de 700 000 francs, vous oubliez de dire que cette somme a été imposée par environ 100'000 francs d'impôt, que j'ai payés !

*Venons-en à ma déclaration fiscale 2008 et plus précisément à l'état de ma fortune au 31.12.2008 qui vous a été déclarée **exhaustivement** sous les chiffres 3.210 à 3.350 de la dite déclaration. Ceci vous a été répété dans toutes les correspondances échangées jusqu'à ce jour. Même, par acquis de conscience, j'ai demandé à votre administration de bien vouloir me confirmer ce qui entre dans le cadre de la fortune imposable au 31.12.2008, ce qu'elle m'a été confirmé dans le 24.7.2009, propos qui, du reste, correspondent à vos instructions générales.*

Je remarque toujours que les informations publiées par le SCC font état sous le code 3.23 « Numéraire, billets de banque, or et autres métaux précieux ». Il s'agit aussi de la même rubrique dans la déclaration d'impôt que j'ai dûment complétée. Il n'y a pas d'etc., ni d'ailleurs dans votre correspondance précitée du 24.7.2009 !

La LCDI fixe, comme vos informations, en les art. 52 ss et 67, d'une part, la fortune soumise (à savoir l'ensemble des actifs) et, d'autre part, son imposition dans le temps, respectivement à la fin de la période fiscale, en l'espèce au 31.12.

*Je répète que ma déclaration d'impôt 2008 fait état de l'ensemble de mes revenus et actifs imposables, **de façon exhaustive**, au 31.12.2008, ce conformément aux dispositions légales précitées. Je n'ai pas d'autres éléments de fortune à cette date. Je ne saurais, par conséquent, accepter votre taxation arbitraire, qui fait fi des valeurs déterminantes de l'imposition. Votre évaluation s'écarte de cette réalité. Je vous confirme mon opposition. Je vous réitère mon offre de contrôle supplémentaire au sens de ma précédente lettre."*

Par décision du 18 décembre 2009, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Faisant état des diverses correspondances échangées, il a notamment relevé que l'intéressé n'apportait aucun élément nouveau quant à l'utilisation ou au placement des liquidités excédentaires qui s'élèvent à plus de 550'000 francs. Les recourants n'ayant ainsi pas satisfait à leurs obligations de procédure, les conditions d'une taxation d'office étaient réalisées. Dans ces circonstances, l'imposition d'une fortune supplémentaire de 500'000 francs établie sur la base d'un calcul de l'évolution de fortune ne pouvait qu'être confirmée, le solde de 50'000 francs tenant compte du train de vie invoqué par les recourants.

C. Par acte du 27 janvier 2010, les époux X. ont interjeté recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal en formulant la conclusion suivante :

"Plaise à la Cour de rejeter la décision précitée du Service cantonal des contributions et de confirmer l'exactitude de la déclaration faite par les contribuables, pour les motifs et raisons ci-après."

A l'appui de leur recours, les recourants donnent pour l'essentiel un résumé des nombreux courriers échangés en procédure de taxation et de réclamation, campant implicitement sur leur position. Quant à l'entretien avec le représentant du Service cantonal des contributions, il est notamment précisé :

"Le soussigné, M. X., se rend à cette entrevue, il répète et confirme à M. Y. l'exhaustivité de l'état de fortune déclarée, en relevant que la triche ne fait pas partie de son registre. M. Y., campe sur ses positions. Le soussigné, l'invite à envisager une autre option que celle dans laquelle le SCC s'est cantonné, à savoir l'unique voie de défaut de déclaration de fortune au 31.12.2008. A ce titre, il lui demande ce qu'il en est d'un prestataire de services qui requiert un acompte à son client, que ce dernier lui verse le 30.12.2008, versement que le prestataire reçoit dans début de janvier 2009, exercice suivant ; le prestataire fait-il état de cette recette comme le compte d'encaissement de cet argent dans sa déclaration au 31.12.2008 ? M. Y. ne dit rien et je lui dis que ce qui m'est reproché découle d'un virement débité de mon compte bancaire le mardi 30.12.2008, crédité le 6.1.2009 sur un autre compte (CCP), tous deux comptes déclarés pour leur solde au 31.12.2008. Etats de faits confirmés dans le e-mail du 9.9.2009 à l'adresse de M. Y., pièce no 7."

Pour conclure, les recourants réaffirment avoir rempli leur obligation d'information en expliquant l'écart de fortune.

L'avance de frais fixée à 2'500 francs par ordonnance du 29 janvier 2010 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations datées du 10 mars 2010 et déposées le lendemain, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il précise que les contribuables se contentent d'établir la chronologie des faits, n'apportant aucun élément nouveau. Maintenant dès lors son point de vue, il ajoute notamment :

"Compte tenu des intérêts en faveur du contribuable attestés par la Caisse ..., pièce annexée à l'état des titres, tout laisse croire que le montant qui fait l'objet du litige a été débité de ce compte. Toutefois, M. X. refusant catégoriquement d'en articuler la valeur, par exemple par la production des relevés bancaires et postaux indiquant le détail des écritures passées entre le 30 décembre 2008 et le 6 janvier 2009, rien ne prouve que la somme de 500 000 francs imposée sous le code 3.230 de la décision de taxation soit inexacte."

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 13 avril 2010. Ils y rétorquent notamment :

*"Le contenu du 6^{ème} alinéa des observation du SCC, pièce no 20, tend à confirmer que le SCC justifie sa taxation par rapport à la carrière professionnelle d'une personne en lieu et place d'apprécier et de justifier sa taxation en fonction des informations et données correctes qui lui ont été communiquées par **les** recourants (les époux X.) !*

N'est-ce pas l'aveu d'incompétence dans l'appréciation des faits et de leur situation dans le cadre de la taxation faite, autre que celle à laquelle s'accroche le SCC à savoir le défaut de liquidité déclarée ! N'en déplaise ou n'en étonne le représentant du SCC, les faits sont là ! et la taxation fondée sur un manque de liquidité déclarée est fautive, elle n'est pas acceptable, elle accrédiète aussi le fait de « triche », ce qui n'est pas le cas, raison de l'opposition ; notre déclaration fiscale est complète !

*Le SCC, dans le 7^{ème} alinéa de ses observations, pièce no 20, avance l'absence : « par exemple par la production de relevés bancaires et postaux indiquant le détail des écritures passées entre le 30 décembre 2008 et le 6 janvier 2009, rien ne prouve que la somme de 500 000 francs imposée sous le code 3.230 de la décision de taxation soit inexacte ». Mais, Monsieur le Président, **cette documentation n'a pas été requise** ; le SCC se bornant à requérir le détail de l'utilisation des fonds, renseignement qui lui a été fourni depuis le début de la procédure. Il eût été pourtant simple de l'exiger, mais il semble que le SCC préfère jouer sur le doute d'honnêteté d'une personne plutôt que de s'en tenir aux faits tels qu'ils existent et qui lui ont été rapportés et de les apprécier en conséquence dans sa taxation, pour défendre sa thèse de « triche » ce à quoi le SCC s'accroche pour justifier sa taxation. De plus, le SCC relève dans sa dernière phrase de cet alinéa, et à titre de conclusion de ses observations, que la justification du transfert d'un compte à un autre n'ayant été remise : « rien ne prouve que la somme de 500 000 francs imposée sous le code 3.230 de la décision de taxation soit inexacte ». Nous comprenons, en conséquence, le pourquoi de la non exigence de cette preuve, en cours de procédure, que le SCC nous dévoile seulement maintenant, car en présence de cette preuve, la SCC reconnaît que sa taxation aurait été autre ! Monsieur le Président, ces preuves, nous les avons, et pour votre information voici en annexe la confirmation de réception de cette somme le 6.1.2009 sur notre CCP – pièce 21 ; ce document montre aussi la provenance du montant, telle qu'indiquée au SCC.*

Monsieur le Président, pour terminer, permettez à M. X., comme le dit si bien le SCC, ancien Chef ..., de ne pas faire valoir l'absence de déontologie du SCC dans son argumentation en cette affaire, dévolue à chaque contribuable par une Administration digne de ce nom !"

Il ressort du nouveau moyen de preuve produit (pièce 21) qu'un montant de 500'000 francs a été crédité le 6 janvier 2009 sur le CCP des recourants (virement du compte avec la mention: "Caisse ..., EXPEDITEUR M. X. ... VIREMENT PROPRE COMPTE").

Cette missive a donné lieu aux ultimes remarques suivantes déposées par le Service cantonal des contribution en date du 21 avril 2010 :

"Nous tenons d'emblée à relever que la pièce no 21 produite à l'appui du courrier du 13 avril 2010 confirme la mauvaise foi dont a fait preuve le contribuable tout au long de cette affaire. En effet, si cette pièce avait été fournie en procédure de taxation suite à nos différentes requêtes, notre argumentation se serait alors portée uniquement sur le fait qu'un montant qui transite d'un compte à un autre au 31 décembre constitue bel et bien un actif imposable à la fin de la période fiscale en application des dispositions prévues à l'article 53 et ss LICD. Nous répétons une nouvelle fois que nous ne pouvons qu'être surpris que M. X., principalement en raison de la fonction qu'il occupait au sein de Z., ignore ou alors refuse d'admettre qu'au 31 décembre 2008, il possédait toujours ce montant de 500 000 francs malgré le fait que cette

somme n'apparaissait ni sur l'attestation de la « Caisse ... » ni sur l'attestation de « PosFinance » en raison de son transit entre les deux comptes au 31 décembre 2008.

Pour toutes ces raisons, nous confirmons notre décision sur réclamation et nos observations sur recours, à savoir que le montant qui s'élève à 500 000 francs imposé sous le code 3.230 de l'avis de taxation est parfaitement correct. Ce montant correspond d'ailleurs exactement à la somme virée sur le compte postal, valeur au 6 janvier 2009, conformément à la pièce 21 produite à l'appui de la prise de position de M. X. du 13 avril 2010."

Bien que plus aucun autre échange d'écriture n'ait été ordonné, un dernière prise de position a été déposée par les recourants le 29 mai 2010.

e n d r o i t

1. Selon les allégations des recourants, non contestées par l'autorité intimée, la décision sur réclamation du 21 décembre 2009 leur a été notifiée le 28 décembre 2009. Partant, le recours du 27 janvier 2010 a été interjeté dans le délai légal de trente jours.

2. Les art. 63 al. 1 et 2 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 63 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) prévoient que les impôts sur le revenu et la fortune sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile. La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale (art. 67 al. 1 LICD et 66 al. 1 LHID).

Selon les art. 52 LICD et 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. En général, tous les actifs mobiliers et immobiliers sont imposables (art. 53 al. 1 LICD), en particulier également les créances (cf. art. 57 LICD). Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale; toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. Au niveau cantonal, l'art. 53 al. 2 LICD reprend le principe de l'estimation à la valeur vénale pour l'imposition des actifs, à moins que les biens concernés ne soient soumis à une règle spécifique.

3. a) En application de l'art. 154 LICD, 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 fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédures déterminées, notamment l'obligation pour les personnes physiques de joindre à leur déclaration entre autres annexes l'état complet des titres et des créances ainsi que celui des dettes (art. 158 al. 1 let. c LICD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 159 al. 1 et 2 LICD et 42 al. 1 et 2 LHID).

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 (voir RF 1999, 118 ss consid. 9a; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, 142; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, 416 et les références citées).

b) En vertu des art. 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID, 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. Le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office, ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation (art. 176 al. 3 LICD et 48 al. 2 LHID).

c) En l'espèce, il ressort du dossier que l'autorité intimée n'a pas choisi la procédure formelle d'une taxation d'office, mais simplement notifié une taxation ordinaire. Dès lors, la Cour fiscale examinera les éléments imposables retenus en procédure de taxation et confirmés par la décision sur réclamation avec pleine cognition, selon les règles ordinaires, sans qu'il appartienne aux contribuables de prouver le caractère manifestement inexact de la taxation.

4. Quant au fond, la seule question à résoudre consiste à déterminer si le montant de 500'000 francs repris à titre de fortune par le Service cantonal des contributions correspond ou non à un élément de fortune imposable au 31 décembre 2008.

Considérant que les contribuables, malgré les demandes réitérées, n'avaient pas fourni des informations complètes justifiant leur évolution de fortune, l'autorité intimée a - de bon droit - procédé à une estimation. Celle-ci était en particulier influencée par l'importante prestation en capital que M. X. venait de toucher de sa caisse de pension. Dans son "calcul de l'évolution de fortune et du minimal vital" du 15 juillet 2009, l'autorité a constaté des "liquidités excédentaires" de 554'403 francs. Il appartenait dès lors aux contribuables de démontrer l'utilisation de cet argent.

Or, point n'est besoin aujourd'hui de s'attarder sur ce calcul. En effet, dans la mesure où les recourants ont enfin jugé utile de produire devant la Cour fiscale le document qui démontre qu'un montant de 500'000 francs provenant de cette prestation en capital a été viré sur un autre compte (pièce n° 21), la situation est on ne saurait plus claire. Ce montant correspond même au franc près à l'estimation de l'élément de fortune repris.

Contrairement à l'avis des recourants, l'absence de ce montant dans les extraits de comptes au 31 décembre 2008 (par le truchement d'un procédé choisi consciemment?) ne change manifestement rien au fait qu'il s'agit d'un élément de fortune imposable qui devait être déclaré. Au vu de sa formation et de sa fonction professionnelle, M. X. était particulièrement bien placé pour le savoir. Il est évident qu'au 31 décembre 2008, M. X. disposait d'un avoir de 500'000 francs même si celui-ci, pour les raisons évoquées, n'apparaissait sur aucun extrait de compte. C'est jouer avec les mots que de prétendre qu'une telle créance n'est pas un élément de fortune à déclarer. Peu importe également

que l'autorité de taxation - qui ne disposait pas de la pièce 21 susmentionnée - ait inscrit le montant litigieux sous code 3.230 ("numéraire, billets, or, etc."). En effet, l'estimation selon l'évolution de fortune ne peut, par la force des choses, être certaine quant à la nature de l'élément repris.

Partant, le recours se révèle mal fondé.

Enfin, au vu de l'abondante correspondance reprise dans la partie en fait du présent arrêt, la Cour fiscale se doit de constater et de déplorer le comportement inadmissible dont font preuve les recourants, attitude qui frise carrément la mauvaise foi. Ces derniers ayant eu largement l'occasion d'éclairer la situation, leurs plaintes quant à l'attitude des autorités fiscales sont particulièrement déplacées. Au surplus, l'on peut même se demander si l'on n'est pas en présence d'une tentative de soustraction.

5. a) 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 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, au vu du travail causé et du caractère téméraire de la procédure entamée, il se justifie de fixer les frais à 3'000 francs.

I a C o u r a r r ê t e :

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 3'000 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais de 2'500 francs, le solde de 500 francs étant encore facturé.

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, conformément aux art. 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110).

La fixation du montant 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).

401.116; 402.151; 402.205; 402.210