



**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 81
604 2018 82

Arrêt du 26 avril 2019

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Christian Pfammatter, Dina Beti
Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

Parties

A._____ et B._____, **recourants**, représentés par
Me Joséphine Luginbühl-Glasson, avocate

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; taxation par estimation d'un couple de professionnels de la santé; calcul d'évolution de fortune et du train de vie; fardeau de la preuve

Recours du 10 août 2018 contre la décision sur réclamation du 10 juillet 2018 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2016

considérant en fait

A. A. _____ et B. _____ ont trois enfants à charge nés entre 2004 et 2008. Ils exercent tous deux une activité indépendante, respectivement de C. _____ et D. _____ et de D. _____, à la rue E. _____ à F. _____. A. _____ est également occupée dans le cabinet de son époux et reçoit un salaire à ce titre.

Pour la période fiscale 2016, ils ont annoncé, le 12 décembre 2017, des revenus d'activité indépendante de CHF 93'775.- (acquis par B. _____) et CHF 44'007.- ainsi qu'un salaire de CHF 38'311.- (acquis par son épouse). Le revenu imposable déclaré s'élevait à CHF 139'047.-.

Le 15 mars 2018, le réviseur en charge de la taxation des revenus des époux B. _____ - A. _____ les a informés que le calcul d'évolution de leur fortune entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2016 révélait une insuffisance des revenus déclarés de CHF 41'986.-. Il les a invités à expliquer, documents à l'appui, la provenance des fonds ayant servi à combler ce manque de liquidités.

Par courriel du 28 mars 2018, la fiduciaire des époux B. _____ - A. _____ a répondu que *"Depuis plus de 12 ans, B. _____ fait des économies en cash pour s'acheter le bateau de ses rêves. C'est de l'argent qui a été déclaré dans ses revenus mais qu'il a mis de côté dans une caisse à la maison pour l'oublier. En 2016, il a décidé de mettre de côté son projet de bateau et à la place, il a acheté la moto qui est mentionnée dans la déclaration d'impôt [Triumph à CHF 15'800.-] et il a aussi remplacé une de leurs voitures qui est en comptabilité, valeur d'achat CHF 13'700.-. Il y avait encore de l'argent qui a été utilisé pour vivre [CHF 12'500.-]"*.

Par taxation ordinaire du 21 juin 2018 pour la période fiscale 2016, le Service cantonal des contributions a ajouté au revenu des époux B. _____ - A. _____ un montant de CHF 42'000.- sous le code 3.410 "Autre revenus". Leur impôt cantonal sur le revenu a été fixé à CHF 19'249.75 sur la base d'un revenu de CHF 183'073.-, et leur impôt fédéral direct à CHF 8'702.- (après déduction sur impôt de CHF 753.-) pour un revenu imposable de CHF 176'104.-. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé, la fortune étant fixée à -CHF 178'256.-.

B. Le 5 juillet 2018, les époux B. _____ - A. _____ ont formé réclamation par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils ont conclu à l'annulation du revenu taxé sous le code 3.410 en soulignant pour le surplus que les économies réalisées pour acquérir les véhicules précités ne constituaient pas de l'argent "soustrait du revenu" et qu'ils n'avaient pas pensé à déclarer cet élément car ils étaient *"persuadés de fonctionner totalement légalement. Ils savaient que cet argent avait été déclaré, mais ils ne pensaient pas qu'on devait le mentionner sur les déclarations d'impôts comme argent numéraire. Ils ont agi de manière totalement naïve, sans aucune volonté de se soustraire à un quelconque impôt"*. Ils ont encore relevé qu'un contrôle fiscal concernant l'année 2013 avait été effectué; le rapport de révision établi alors précisait que le logiciel utilisé pour leurs comptabilités permettait de faire ressortir quotidiennement la statistique du chiffre d'affaires, et que les pointages et contrôles effectués avaient permis de confirmer la valeur probante des chiffres présentés. Les époux B. _____ - A. _____ ont encore fait valoir que dans la mesure où leur fortune était négative, il ne se justifiait pas de revenir sur leurs précédentes taxations pour y intégrer les liquidités en cause.

Par décision du 10 juillet 2018, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a considéré que les explications données au sujet du manque de liquidités ressortant du calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital n'étaient pas étayées par des pièces justificatives. Il n'était donc pas certain que l'argent utilisé pour les dépenses consenties en 2016 provenait de revenus effectivement déclarés durant les années antérieures à 2016.

C. Le 10 août 2018, les époux B. _____-A. _____ ont interjeté recours par l'intermédiaire de leur avocate. Ils maintiennent leurs conclusions en précisant encore une fois avoir mis de côté environ CHF 42'000.- depuis 12 ans de la manière suivante : lorsque l'un des deux se trouvait en possession d'un billet de CHF 200.-, il le mettait dans une caisse. Pour le surplus, ils font valoir, notamment, que leurs revenus réalisés ces dernières années sont relativement stables et que l'évolution entre 2015 et 2016 est normale, tout comme pour les années fiscales précédentes. Et d'ajouter que les montants en cause seraient bien plus importants s'ils avaient sciemment voulu tromper le fisc. Ils sont d'avis qu'il s'agit d'un montant anecdotique si l'on tient compte du fait qu'il a été économisé sur douze ans. Les recourants signalent qu'ils ont chacun une formation supérieure et n'auraient *"en aucun cas eu la bêtise d'utiliser de l'argent non déclaré pour acquérir des biens qu'ils auraient ensuite déclarés dans leur comptabilité ou leur déclaration fiscale. Il est dès lors absolument clair qu'il ne peut s'agir là, au pire, que d'un oubli de déclarer des économies faites au fil des ans, et non pas d'une fraude ou d'un revenu non déclaré. A toute limite, il pourrait être retenu à [leur] rencontre (...) une omission de déclarer un élément de fortune formé par les menues économies qu'ils ont faites. De plus, en vertu du principe de la bonne foi, on ne saurait [les] considérer (...) comme des fraudeurs simplement parce qu'ils auraient commis une erreur ou un oubli. Il convient également de relever que dans la pratique du SCC, tout contribuable qui fait une déclaration spontanée tendant à rectifier sa situation fiscale pour un montant inférieur à Fr. 50'000.00 ne se voit soumis à aucune amende ni aucun paiement rétroactif pour les impôts impayés"*.

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 13 août 2018, a été acquittée dans le délai impart.

Dans ses observations du 18 septembre 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en précisant, entre autres considérations, qu'il ne s'est pas prononcé sur la nature de ce revenu supplémentaire de CHF 42'000.-, raison pour laquelle il n'a pas été ajouté au revenu de l'activité indépendante (et donc pas pris en compte non plus par la caisse de compensation pour la facturation de l'AVS/AI/APG), mais a été imposé comme autre revenu. Il rappelle accessoirement qu'une déclaration spontanée d'un élément de fortune inférieur à CHF 50'000.- peut avoir pour conséquence une rectification des taxations déjà entrées en force et la notification d'une amende contrairement à ce qu'affirme la mandataire des recourants.

Une copie de cette détermination a été communiquée aux recourants pour information le 20 septembre 2018.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

en droit

Procédure

1.

Le recours, posté le 10 août 2018 contre la décision du 10 juillet 2018, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi 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 fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2018 81)

2.

2.1. En application de 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. 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. 126 al. 1 et 2 LIFD).

Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe du fardeau de la preuve ancré à l'art. 8 CC et repris 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 ATF 140 II 248 consid. 3.5; arrêt TF 2C_618/2015 du 29 février 2016).

2.2. Selon 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).

2.3. L'art. 130 al. 2 LIFD suppose 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 2017 60](#) du 8 juin 2018 consid. 2.1; [604 2017 102](#) du 8 novembre 2018). Elle doit alors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant en première ligne sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie. A cet égard, elle doit utiliser tous les documents dont elle dispose. Toutefois, plus les éléments de faits sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (voir arrêt TC FR [604 2017 60](#) du 8 juin 2018 consid. 2.1; [604 2017 102](#) du 8 novembre 2018).

2.4. En l'espèce, l'autorité intimée ne s'est pas prononcée sur la valeur probante des comptes présentés à l'appui de la déclaration d'impôt des recourants. Considérant qu' "*aucune preuve d'économies réalisées sur plusieurs années et laissées à domicile*" n'avait été fournie, l'autorité intimée a taxé le revenu imposable des recourants sur la base d'un calcul d'évolution de fortune prenant en considération leur situation financière (en y intégrant les résultats ressortant des comptes), sans procéder toutefois formellement à une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD.

La Cour fiscale examinera l'estimation des 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.

3.

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

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

3.2. L'estimation du train de vie selon l'art. 130 al. 2 LIFD se déroule en règle générale en trois étapes. Il convient d'établir tout d'abord dans quelles conditions vit le contribuable. L'activité professionnelle, les conditions de logement, le contexte social, le genre de loisirs, les biens disponibles (par ex. marque de voiture), le type de vacances etc. constituent des indices permettant de se déterminer à cet égard. Ensuite il y a lieu d'identifier les obligations financières périodiques; les frais de loyer, de chauffage, d'éclairage, les frais de poste, les assurances, les impôts etc. peuvent être fixés, pour la plupart, de manière exacte sur la base de chiffres, du moins

pour autant que le contribuable y prête suffisamment sa collaboration. Enfin, il importe d'évaluer les dépenses du ménage du contribuable pour la nourriture, les boissons, l'habillement, les soins de santé, la formation, etc. Peuvent servir de point de départ à de telles estimations par exemple les chiffres tirés des relevés statistiques des associations de consommateurs sur les dépenses des ménages qui sont publiés par le SECO. Il existe également des lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites (voir arrêt TC FR [604 2015 121](#) du 11 avril 2017 consid. 3b et les références citées).

4.
4.1. Le calcul d'évolution de fortune et du train de vie auquel a procédé l'autorité intimée révèle que pour couvrir leurs dépenses privées en 2016, il a manqué aux recourants CHF 41'986.- arrondis à CHF 42'000.- :

Evolution de fortune entre	31.12.2015	31.12.2016	Diminution de fortune	Augmentation de fortune
Variation des capitaux [codes 3210 à 3240]	45'382	80'424		35'042
Variation d'éléments de fortune [codes 3510 à 3570] Fortune mobilière placée dans l'exploitation				1'927
Variation d'autre actifs		Achat voiture		15'800
Variation des dettes [codes 4210 à 4220]	932'304	903'442		28'862
TOTAUX				81'631
Variation de fortune			81'631	
TOTAUX EGAUX			81'631	81'631
Evaluation des dépenses annuelles				
Augmentation de fortune			81'631	
Minimum vital selon calcul ci-dessous			39'600	
Dépenses admises en déduction [codes 2110 à 2140 et 4210 à 4410]			26'288	
Autres dépenses estimées :				
- Cotisations d'assurance [codes 4110 à 4140]			29'790	
- Impôts payés (fédéral, cantonal, communal, paroissial, etc.)			28'758	
- Loyer et chauffage			1'200	
- Argent de poche, vacances, loisirs, radio-TV, téléphone, etc.			4'000	
- Frais de voiture (ou part privée à ces frais)			5'700	
- (...)				
- Autres frais [codes 5110,5120]			10'180	
- (...)				
Evaluation des recettes annuelles (moyenne)				
Revenus imposés (déclaration) [codes 1110 à 1530 et 3110 à 3410 (sans 3230 et 3310)]				185'161
(...)				
(...)				
TOTAUX			227'147	185'161
Liquidités manquantes				41'986
TOTAUX EGAUX			227'147	227'147

MINIMUM VITAL

Adulte :

- Personne vivant seule		x 14'400	
- Personne monoparentale		x 16'200	
- Couple marié ou deux personnes en partenariat enregistré	1	x 20'400	20'400

Enfants :

- jusqu'à 10 ans	1.00	x 4'800	4'800
- au-delà de 11 ans	2.00	x 7'200	14'400

TOTAL

Réduction pour conditions modestes	0%	39'600	39'600
------------------------------------	----	--------	--------

Minimum vital

39'600

Sur le principe, le mode de procéder de l'autorité intimée permet d'évaluer les dépenses annuelles de la famille des recourants. Ceux-ci n'ont pas expressément mis en cause le montant des dépenses retenues sur la base du minimum vital (correctement fixé à CHF 39'600.- pour une famille de deux adultes, deux enfants de plus de 11 ans et un enfant plus jeune) à la date déterminante du 31 décembre 2016. Les dépenses estimées se fondent aussi sur CHF 26'288.- de dépenses admises en déduction dans leur déclaration d'impôt 2016, à savoir les frais d'acquisition du revenu déclarés à hauteur de CHF 2'000.-, les intérêts passifs privés par CHF 12'741.-, les frais d'entretien d'immeubles privés par CHF 11'487.- et les frais d'administration de titres par CHF 60.-. S'y ajoutent les cotisations d'assurances déclarées à hauteur de CHF 11'880.-, CHF 11'120.- et CHF 6'790.-, soit au total de CHF 29'790.-. L'autorité intimée a également tenu compte des impôts payés à hauteur de CHF 28'758.-. Les recourants ont chiffré ce montant à CHF 27'442.90 selon l'annotation manuscrite figurant sur la copie de la feuille de calcul d'évolution de fortune produite à l'appui du recours, sans toutefois conclure à la modification du calcul sur ce point et sans produire la preuve des paiements d'impôt acquittés en 2016. Le calcul d'évolution de fortune et du train de vie ne sera dès lors pas modifié sur ce point. Les dépenses de chauffage par CHF 1'200.- et CHF 4'000.- n'ont pas été mises en cause non plus et peuvent être maintenues. Il en va de même pour les frais de voiture par CHF 5'700.- (ressortant des comptes du recourant) et les frais médicaux déclarés à hauteur de CHF 10'180.- en dernière page de la déclaration d'impôt. L'autorité intimée a également retenu un montant de CHF 4'000.- pour "*l'argent de poche, les vacances, les loisirs, les frais de radio télévision, le téléphone, etc.*". Même si cette somme correspond à des frais en principe déjà pris en compte dans le montant de base des lignes directrices du droit des poursuites et qu'une somme supplémentaire à ce titre peut paraître excessive (arrêt TC FR [604 2016 48](#) du 25 juillet 2017 consid. 5b et les références citées), la Cour n'entend pas en modifier le montant dans la mesure où le train de vie des recourants ne saurait être qualifié de modeste contrairement à ce qu'elle avait retenu dans cette affaire 604 2016 48.

Quant aux éléments relatifs à l'évolution de fortune entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016, les recourants ne contestent pas non plus les montants arrêtés par l'autorité intimée. La variation des capitaux, par CHF 35'042.-, correspond à la différence entre les CHF 45'382.- taxés lors de la période fiscale précédente (CHF 27'016.- de placements privés ainsi que CHF 11'450.- et CHF 6'916.- de placements commerciaux) et les CHF 80'0424.- (CHF 24'204.- ainsi que CHF 32'457.- et CHF 23'763.-) déclarés un an plus tard. La variation de fortune mobilière placée dans l'exploitation de chacun des recourants a été fixée à CHF 1'927.-, ce qui correspond à l'écart entre CHF 44'833.- (CHF 39'323.- et CHF 5'510.-) à CHF 46'760.- (CHF 37'813.- et CHF 8'947.-) l'année suivante. S'y ajoutent l'achat de la Triumph, par CHF 15'800.-, et CHF 28'862.- de diminution des dettes sur un an de CHF 932'304.- (CHF 881'400.- de dettes privées ainsi que

CHF 44'740.- et 6'164.- de dettes commerciales) à CHF 903'442.- (CHF 872'803.- de dettes privées ainsi que CHF 24'842.- et CHF 5'797.- de dettes commerciales).

Il s'ensuit que l'estimation des liquidités manquantes arrondie à CHF 42'000.- apparaît correcte et peut être confirmée. Il reste à examiner si les recourants ont été en mesure de démontrer que les liquidités en question constituent des économies entreposées à leur domicile qui proviennent de revenus déclarés, de sorte qu'il ne se justifierait pas de les ajouter à leur revenu imposable.

4.2. Les recourants ont produit à cet effet une copie d'un mail comportant la photo de la caisse contenant les économies qu'ils allèguent avoir effectuées pendant douze ans en vue d'acquérir un bateau (pièce 7 annexée au recours). Ils relèvent par ailleurs que si les CHF 42'000.- litigieux sont pris en compte, cela reviendrait, pour le recourant, à une augmentation de 334 patients par an, soit 28 par mois, ce qui serait impossible au vu de la région dans laquelle il exerce et du développement des cabinets de D._____. Tout comme il serait matériellement impossible qu'ils aient, au cours de l'année 2016, réalisé un revenu supérieur de CHF 42'000.-. Et d'ajouter que les montants en cause seraient bien plus importants s'ils avaient sciemment voulu tromper le fisc. Ils sont d'avis qu'il s'agit d'un montant anecdotique si l'on tient compte du fait qu'il a été économisé sur douze ans.

En l'espèce, comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, les recourants n'ont pas réussi à prouver que les liquidités manquantes dont ils ont disposé pour leurs dépenses d'entretien en 2016 provenaient de recettes déclarées et économisées pendant douze ans. Il ressort tant de l'avis de taxation de la période fiscale 2015 que de la déclaration d'impôt de la période fiscale 2016 ici en cause qu'aucun montant n'a été imposé / déclaré sous le code 3.230 "*Numéraire, billets de banque, or et autres métaux précieux*". Et les recourants n'en disconviennent pas puisqu'ils relèvent dans leur réclamation ne pas avoir pensé devoir en faire l'annonce dans leurs déclarations d'impôt. En l'absence de toute déclaration de ces sommes d'argent liquide que les recourants allèguent avoir conservées à domicile, l'autorité intimée était fondée à mettre en doute le fait qu'elles provenaient de revenus effectivement déclarés durant les années antérieures à 2016. La photographie sur laquelle figure une caisse métallique, ouverte sur ce qui ressemble à plusieurs coupures de CHF 200.- et le descriptif du bateau que les recourants auraient initialement prévu d'acquérir (pièce 7 annexée au recours) avant d'acheter une voiture et une moto, n'est pas de nature à prouver le contraire. Quant à l'argument selon lequel les CHF 42'000.- litigieux correspondraient à une augmentation "*impossible*" de 334 patients par an, la Cour considère - dans l'hypothèse où les liquidités manquantes proviendraient de l'activité des recourants - comme réaliste le résultat auquel est parvenue l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, à savoir une augmentation de 1 à 2 consultations par jour pendant 220 jours à CHF 125.- par jour pour un cabinet où travaillent plus d'un D._____.

L'on notera encore que la pratique de l'autorité intimée consistant à rectifier les taxations suite à une déclaration spontanée d'un montant même inférieur à CHF 50'000.-, voire à prononcer une amende le cas échéant, ne fait que répondre aux exigences légales.

5.

5.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté.

5.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. 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, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-.

Impôt cantonal (604 2018 82)

6.

6.1. Au niveau cantonal également, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (154 al. 1 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).

De même, 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.

6.2 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. 2.3). Ce sont dès lors les règles ordinaires qui s'appliquent, s'agissant notamment de la répartition du fardeau de la preuve.

6.3. En présence de règles similaires, les considérants développés en droit fédéral quant à l'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et au train de vie peuvent être transposés en droit cantonal. Il en résulte que l'estimation effectuée pour l'impôt fédéral direct peut être reprise pour l'impôt cantonal.

7.

7.1. Le recours formé en droit cantonal est donc rejeté lui aussi.

7.2. 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 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, compte tenu du rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument de CHF 400.-.

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2018 81)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par ceux-ci.

II. Impôt cantonal (604 2018 82)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par ceux-ci.

III. Notification

Conformément aux art. [146](#) LIFD, [73](#) LHID et [82](#) ss de la loi 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 26 avril 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteure :