**Bundesverwaltungsgericht**

**Tribunal administratif fédéral**

**Tribunale amministrativo federale**

**Tribunal administrativ federal**

Cour I
A-674/2008
{T 0/2}

# Arrêt du 9 septembre 2010

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

**1. Société Immobilière X._____ en liquidation**,
p.a. Z._____ SA, ***
représentée par Y._____, p.a. Z._____ SA, ***,
**2. Y.**_____, p.a. Z._____ SA, ***,
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC**,
Div. principale impôt fédéral direct,
impôt anticipé, droits de timbre, Eigerstrasse 65,
3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Impôt anticipé: procédure de déclaration et responsabilité solidaire du liquidateur.

## Faits :

**A.**
La Société immobilière X._____ fut inscrite au registre du commerce (RC) du canton de *** le *** 1933. Ayant pour but l'achat, la vente, la construction et la location d'un immeuble à ***, ainsi que la gestion, l'administration et l'exploitation dudit immeuble, elle fut dotée, dès *** 1963, d'un capital-action entièrement libéré de Fr. 75'000.--. La Société immobilière X._____ fut dissoute et mise en liquidation sous la raison sociale « Société Immobilière X._____, en liquidation » (ci après: la société ou la SI X._____) par décision de l'assemblée générale du *** 1997. Y._____ fut chargé de sa liquidation et l'adresse de la société fut dès lors transférée auprès de la société Z._____ SA, inscrite au RC du canton de **** depuis le *** 1994. Ayant pour but l'exploitation d'une fiduciaire, cette société est en outre dotée d'un capital-action de Fr. 100'000.--, entièrement libéré.

**B.**
Sous les actifs immobilisés, le bilan de la SI X._____ au 31 décembre 1998 fit état d'un immeuble d'une valeur de Fr. 1'495'103.80. Au cours des mois d'avril et de mai 1999, la société procéda, dans le cadre de la procédure de liquidation dont elle faisait l'objet, à la cession par lots, à ses actionnaires, de son actif immobilier; entre autres, différents immeubles furent ainsi acquis par A._____ et B._____, C._____, D._____ et E._____, F._____, G._____ et H._____ et, enfin, I._____.

Au bilan de la société au 31 décembre 1999, la valeur de l'immeuble pour un montant de Fr. 223'268.80 fut inscrite sous les actifs immobilisés. Parallèlement, un montant de Fr. 4'604'279.80 fut porté sous les actifs circulants, au poste « débiteurs chirographaires ». Le document annexé et relatif à l'emploi du bénéfice au bilan au 31 décembre 1999 fit en outre état d'un bénéfice à disposition de l'assemblée générale d'un montant de Fr. 4'566'948.05, dont il était proposé qu'il soit affectée, d'une part, à la distribution d'un dividende extraordinaire et partiel à hauteur de Fr. 63'800.-- et, d'autre part, à la distribution d'un dividende de liquidation partielle s'élevant à Fr. 4'464'571.45.

Au 31 décembre 2000, la valeur de l'immeuble fut rapportée au bilan de la société pour un montant de Fr. 223'268.80. Sous les actifs

circulants, un montant nul (Fr. 0.--) fut en outre inscrit au poste « débiteurs chirographaires ».

**C.**
En date du 28 août 2002, la SI X._____ déclara spontanément un excédent de liquidation partiel pour un montant total brut de Fr. 4'528'371.45 et demanda à être autorisée à remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration de la prestation imposable à concurrence du montant de Fr. 3'991'820.70, en mentionnant le 1er septembre 2000 comme date d'échéance de la prestation imposable. Selon la déclaration de la société, sur ce dernier montant, Fr. 113'352.85 furent ainsi versés à A._____ et B._____, Fr. 269'640.55 à C._____, Fr. 127'724.45 à D._____ et E._____, Fr. 71'374.30 à F._____ et Fr. 127'724.45 à I._____.

Par fax du 29 janvier 2003, la société Z._____ SA confirma à l'AFC que le dividende de Fr. 4'528'371.45 entièrement versé aux actionnaires sortants correspondait à la distribution du compte de résultat figurant dans le bilan de la société 31 décembre 1999. Le bilan final de liquidation fut dressé en date du 8 octobre 2003.

**D.**
Ayant constaté que les bénéficiaires des prestations susmentionnés n'étaient pas domiciliés en Suisse à l'échéance du 1er septembre 2000, l'AFC rejeta la demande de la société d'exécuter son obligation fiscale par le biais de la procédure de déclaration, à concurrence d'un montant ramené à Fr. 707'735.50 après compensation avec un montant imposable déclaré en trop de Fr. 2'261.10. Par décision du 10 décembre 2003, elle l'invita dès lors à s'acquitter du montant de Fr. 247'707.45 dû à titre d'impôt anticipé, plus intérêts moratoires à 5 % l'an, dans un délai de trente jours. L'AFC avisa au surplus la SI X._____ que les personnes chargées de la liquidation d'une société étaient solidairement responsables avec le contribuable du paiement de l'impôt, intérêts et frais jusqu'à concurrence du produit de liquidation.

**E.**
Après avoir informé A._____ et B._____, par lettre du 7 janvier 2004, que l'AFC, ayant constaté qu'ils étaient domiciliés à l'étranger depuis le 20 août 1999, réclamait le paiement de l'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation qu'il leur avait été versé, la société

Z._____ SA contesta la taxation précitée en date du 15 janvier 2004.

A l'appui de sa réclamation, elle fit valoir que l'acte précisant la cession du bien immobilier par la société à ses actionnaires locataires constituait de fait le versement de l'excédent de liquidation, qu'il s'agissait par ailleurs du seul excédent de liquidation, la société n'ayant pas de liquidités, et que la date du 1er septembre 2000 initialement indiquée ne constituait pas une date probable de distribution de l'excédent. Il était au surcroît précisé que les lots de propriété par étage (PPE) en question avaient dans leur ensemble été transférés dans le courant des mois d'avril et de mai 1999 et que les actionnaires concernés étaient à cette période tous domiciliés en Suisse, à l'exception de A._____ et B._____, pour lesquels le transfert du lot avait été soumis au blocage de l'impôt sur un compte bancaire.

**F.**

Par courrier du 3 février 2004, la société Z._____ SA pria l'AFC d'accorder à A._____ et B._____ des facilités pour le paiement de l'impôt anticipé, sous la forme d'acomptes trimestriel de Fr. 3'000.--. Dans sa réponse du 23 février 2004, l'AFC confirma sa taxation dans son intégralité, invita la société à s'acquitter du montant de Fr. 247'707.45, et l'informa de l'acceptation du plan de paiement qu'elle avait sollicité. L'autorité fiscale attira au surplus à nouveau l'attention de la société sur le fait que les personnes chargées de la liquidation étaient solidairement responsables du paiement de l'impôt, intérêts et frais, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation. Par lettre du 21 juin 2004, l'AFC invita une nouvelle fois la SI X._____ à lui verser, dans les quinze jours, le montant de Fr. 207'970.95. Il fut en outre rappelé que le solde de la créance, à savoir Fr. 39'736.50, faisait l'objet d'un accord pour le paiement par acomptes trimestriels.

**G.**

Par courrier du 23 juillet 2004, la société Z._____ SA informa l'AFC que Me M._____, avocat à ***, avait été mandaté pour se charger du recouvrement de la somme de Fr. 44'703.50 due par les époux D._____ et E._____. Il fut en outre proposé que le montant d'impôt anticipé sur la part d'excédent versée à C._____ soit acquitté au moyen de versements échelonnés et mensuels de Fr. 10'000.-, payables dès et y compris le mois d'octobre 2004.

Concernant les héritiers de feue F._____ (ci-après les héritiers F._____), il fut encore exposé qu'ils avaient été contactés en début d'année par Me N._____, avocat à ***, et que la société ne disposait pas d'autres nouvelles. S'agissant finalement de I._____, il fut précisé qu'un courrier serait adressé ultérieurement à l'AFC.

Par réponse du 11 août 2004, l'AFC accepta le plan de paiement sollicité relativement à C._____.

**H.**
Par courriers des 2 et 4 novembre 2004 et des 7 avril et 14 juillet 2005, Me O._____ et Me. P._____, avocats à ***, firent parvenir à l'AFC différents documents faisant état d'une procédure de séquestre immobilier engagée par la société Z._____ SA à l'encontre des époux D._____ et E._____ et ayant pour objet la part de copropriété par étage détenue par ces derniers. Une copie du jugement du Tribunal de première instance du canton de *** du 6 juin 2005, révoquant l'ordonnance de séquestre, fut en outre jointe au courrier du 14 juillet 2005. A cette occasion, il fut également demandé à l'AFC qu'elle cède à la SI X._____, par son liquidateur, sa créance fiscale relative au bénéfice de liquidation versé aux époux D._____ et E._____. Il était au surplus d'une part précisé, s'agissant de C._____, qu'un ordre de paiement de Fr. 10'000.-- avait été donné le 29 octobre 2004 et, d'autre part, qu'aucune nouvelle ne leur était parvenue s'agissant des héritiers F._____ et des héritiers de I._____.

**I.**
En date du 22 juillet 2007, l'AFC rejeta la demande de cession de sa créance fiscale, au motif qu'il appartenait à la société en liquidation d'intenter une action auprès de ses actionnaires afin de récupérer les montants litigieux. Constatant que les plans paiement qu'elle avait accordés n'avaient pas été respectés et qu'aucune nouvelle concernant I._____ et les héritiers F._____ n'avait été transmise, l'AFC impartit à la société un délai au 15 août 2005 pour qu'elle s'acquitte d'un montant de Fr. 20'000.--, en l'avertissant qu'à défaut, le dossier serait transmis au Service juridique pour encaissement et que le liquidateur serait ensuite rendu responsable du paiement de la somme due. Etant sans nouvelles de la société et faute de paiement, l'AFC, en date du 24 octobre 2005, adressa une réquisition de

poursuite à l'encontre de la SI X._____, qui lui fut notifié le 14 décembre 2005 et auquel elle forma opposition totale.

**J.**
Par décision du 31 mars 2006, l'AFC reconnut notamment la société débitrice à son égard d'un montant de Fr. 173'707.45 dû à titre d'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation, plus intérêts moratoires à partir du 1er octobre 2000 et déclara Y._____ solidairement responsable du paiement de l'impôt, intérêts et frais .

Par réclamation du 15 mai 2006, Y._____ conclut à l'annulation de la décision susmentionnée (1) et de la poursuite n° *** de l'office des poursuites du canton de *** (2), ainsi qu'à la délivrance de l'autorisation de radier la SI X._____ du RC (3). A l'appui de ses conclusions, Y._____ exposa notamment que par décision du 10 décembre 2003, l'AFC avait refusé d'accorder la procédure de déclaration concernant certains de ses actionnaires, à savoir D._____ et E._____, I._____, A._____ et B._____, C._____, ainsi que les héritiers F._____ et ce, bien qu'à l'exception de ces derniers, ceux-ci furent tous domiciliés en Suisse au moment de la passation des actes authentiques de cession des lots immobiliers de la SI.

Concernant les héritiers F._____, il était en outre exposé qu'au moment du transfert du lot immobilier correspondant aux actions détenues par F._____, celle-ci était encore vivante et domiciliée en Suisse; partant, il y avait lieu, d'une part, d'accorder la procédure de déclaration concernant la part d'excédent de liquidation versée à cette dernière et, d'autre part, de considérer que c'était à tort que l'AFC réclamait à ce titre le paiement de Fr. 24'981.-- aux héritiers F._____. Il fut au surplus allégué qu'en considération du temps qui s'était écoulé entre le transfert des biens immobiliers et la fin de la liquidation, il apparaissait disproportionné de tenir le liquidateur solidairement responsable du paiement de l'impôt.

**K.**
L'AFC rejeta cette réclamation par décision sur réclamation du 14 décembre 2007, principalement au motif que les personnes concernées n'étaient pas domiciliées en Suisse à l'échéance de la prestation imposable et que le liquidateur n'avait au surplus pas démontré avoir entrepris tout ce qui était en son pouvoir pour garantir la bonne exécution de la créance fiscale.

**L.**
Par recours du 1er février 2008, Y._____ et la SI X._____ (ci-après: les recourants, respectivement le/la recourant/e) ont notamment conclu à l'annulation de la décision sur réclamation du 14 décembre 2007, en reprenant en substance les arguments développés devant l'AFC, à savoir qu'il s'agissait de déterminer le droit au remboursement des actionnaires au moment du transfert des lots immobiliers et que le recourant avait en outre entrepris tout ce qui était en son pouvoir pour exécuter la créance fiscale.

Par réponse du 19 mars 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours, essentiellement pour les motifs développés dans sa décision sur réclamation.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

**Droit :**

**1.**
**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'Administration fiscale des contributions (AFC) en matière d'impôt anticipé peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 1 al. 1, 32 *a contrario* et 33 let. d LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, l'AFC a rendu sa décision sur réclamation le 14 décembre 2007 et l'a notifiée au plus tôt le lendemain à Y._____. Compte tenu des féries (art. 22a PA), le recours, adressé au Tribunal administratif fédéral en date du 1er février 2007, intervient ainsi dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En tant qu'il satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente au surplus aucune carence de forme ou de fond, le recours est en outre recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

**1.2** Il convient dès lors de préciser l'objet du litige, qui est défini par trois éléments: l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci. En outre, la décision attaquée délimite l'objet du litige; en vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1611/2006 du 1er septembre 2008 ch. 12 et A-1608/2006 du 8 mai 2007 consid. 3; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.1 ss et 2.213).

En l'occurrence, il ressort clairement du recours interjeté par-devant le Tribunal de céans le 1er février 2008 et, accessoirement, de la réclamation formée en date du 15 mai 2006, que les recourants contestent principalement le refus de l'AFC d'accorder la procédure de déclaration relativement à l'impôt anticipé dû sur les parts d'excédent de liquidation que la société a déclaré avoir versées à D._____ et E._____, I._____, A._____ et B._____, C._____ et F._____, ainsi que la responsabilité du liquidateur. Il apparaît ainsi clairement que le présent litige porte sur la possibilité, pour la recourante, de remplacer le paiement de la créance fiscale par une déclaration de la prestation imposable et, concernant le recourant, sur sa responsabilité.

A cette fin, il sera d'abord traité de la notion de prestation imposable (consid. 2) et de la possibilité de remplacer le paiement de l'impôt par la procédure de déclaration (consid. 3). Il sera ensuite question de la procédure de liquidation et du droit à l'excédent de liquidation sous l'angle du droit commercial (consid. 4), ainsi que du moment auquel, en droit fiscal, un revenu est considéré comme réalisé (consid. 5). D'autre part, il conviendra de déterminer les conditions de la responsabilité solidaire des personnes chargées de la liquidation d'une personne morale (consid. 6). Enfin, il y aura lieu d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 7).

**2.**

Conformément à l'art. 1 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21), la Confédération perçoit un impôt

anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances; dans les cas prévus par la loi, la déclaration de la prestation imposable remplace le paiement de l'impôt. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.1; W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, 1ère partie, Bâle 1971, n° 3.11 ss *ad* art. 4 al. 1 let. b p. 90 ss). Constitue également un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme le remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]).

Peuvent entre autres entrer en ligne de compte, au titre de prestations appréciables en argent, les excédents de liquidation (art. 20 al. 1 OIA). Cette notion comprend toutes les prestations qui sont faites aux détenteurs de droits de participation ou à des personnes qui leur sont proches à la suite de la dissolution de la société, pour autant qu'elles ne représentent pas le remboursement du capital existant au moment de la dissolution. L'excédent imposable résulte de la différence entre la valeur réelle des actifs et le montant des passifs y compris le capital-actions de la société au début des opérations de liquidation (PFUND, op. cit., n° 3.42 *ad* art. 4 al. 1 let. b p. 110; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse: l'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd. Lausanne 1998, p. 392 s.; MARCO DUSS/JULIA VON AH *in* Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bâle 2005 [BaKomm], n° 152 *ad* art. 4; JÜRG ALTORFER, Kauf und Verkauf von Kapitalunternehmungen im Steuerrecht, Berne 1994, p. 72 et 103; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Berne 1996, n° 174 p. 871; ATF 115 Ib 274 consid. 9c et 106 Ib 375 consid. 2a; arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 2.2 et 2P.75/2002 du 23 janvier 2003 consid. 4.2 et références citées *in* Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2002 II p. 518 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 2.3).

**3.**

**3.1** En matière d'impôt anticipé, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). En cas de versement d'une prestation appréciable en argent à son actionnaire, la société est dès lors responsable du paiement de l'impôt, qui s'élève à 35 % de la prestation en question (art. 13 LIA). Selon l'art. 14 al. 1 LIA, en versant, virant, créditant ou imputant la prestation, le contribuable doit en déduire le montant de l'impôt anticipé, sans égard à la personne du créancier.

**3.2** L'obligation fiscale peut être exécutée soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA). Cette dernière possibilité, qui constitue le mode général d'exécution de l'obligation fiscale en matière d'impôt sur les prestations d'assurances (art. 19 LIA), est exceptionnelle s'agissant des revenus de capitaux mobiliers (cf. art. 20 LIA et 24 ss OIA; XAVIER OBERSON, droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, ch. 65 p. 262; IVO P. BAUMGARTNER *in* BaKomm, n° 1 *ad* art. 20; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 1.3.2 et 3.1.2 et A-1644/2006 du 25 novembre 2008 consid. 2.1.2). Réservée aux situations dans lesquelles le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, l'ordonnance définit les cas où cette procédure est admise (art. 20 LIA, qui renvoie aux art. 24 ss OIA).

Il sied d'abord de rappeler au sujet de cette procédure particulière, déjà admise sous l'empire de l'ancienne ordonnance sur la base d'une circulaire de l'AFC du 1er mars 1955 (cf. PFUND, op. cit., n° 1 *ad* art. 20 p. 491), qu'elle ne change rien au principe de l'assujettissement à l'impôt sur le rendement des capitaux mobiliers ou au droit au remboursement de l'impôt, mais qu'elle constitue une simplification qui confère aussi bien au contribuable qu'au destinataire de la prestation imposable un certain avantage matériel (cf. Conseil fédéral *in* Feuille Fédérale [FF] 1963 II 937 ss, p. 962, *ad* art. 19 du projet de loi). Parmi les conditions déterminant son application, il faut distinguer entre celles qui concernent le débiteur de la prestation imposable (consid. 3.3) et celles qui doivent être réalisées du côté du bénéficiaire de la prestation (consid. 3.4).

**3.3** Faisant usage de la compétence conférée par le législateur, le Conseil fédéral a fixé les cas d'application de manière exhaustive

(cf. ATF 94 I 472 consid. 2 et 110 Ib 319 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 3.2.1.1, A-1644/2006 précité consid. 2.2.1; BAUMGARTNER, op. cit., n° 3 *ad* art. 20). Aux termes de l'art. 24 al. 1 OIA, la société peut ainsi être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable, lorsque l'impôt réclamé à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres concerne une prestation échue au cours des années précédentes (let. a). Nonobstant la formulation potestative des art. 20 LIA et 24 al. 1 OIA, le choix n'est pas laissé à la discrétion de l'autorité fiscale. Dans la mesure où l'un des cas visés par l'art. 24 al. 1 OIA est réalisé et que les conditions du second alinéa de cette disposition sont au surplus remplies (cf. consid. 3.4 ci-après), le contribuable dispose en effet d'un véritable droit à la procédure de déclaration (cf. ATF 115 Ib 74 consid. 20b et 110 Ib 319 consid. 4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 3.2.1.1 et 3.2.1.2, A-1644/2006 précité consid. 2.2.1.3 et A-1542/2006 du 30 juin 2008 consid. 2.3.2; PFUND, op. cit., n° 6 *ad* art. 20 p. 495; BAUMGARTNER, op. cit., n° 19 *ad* art. 20 LIA).

**3.4**

**3.4.1** La procédure de déclaration ne peut être admise, selon l'art. 24 al. 2 OIA, que s'il est établi que les personnes à qui l'impôt anticipé devrait être transféré auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance et si leur nombre ne dépasse pas vingt. Si l'on excepte cette dernière condition, qui est liée à des exigences pratiques et administratives, la première des conditions citées a une importance particulière, étant donné qu'elle vise à empêcher que la procédure de déclaration ne compromette la finalité de l'impôt anticipé, à savoir notamment garantir les impôts cantonaux et communaux et empêcher l'évasion fiscale de contribuables domiciliés en Suisse (cf. ATF 125 II 349 consid. 4, 118 Ib 317 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 3.2.2 et A-1644/2006 précité consid. 2.2.2; PFUND, op. cit., ch. 11.1 et 12 *ad* art. 20 p. 499 s.; BAUMGARTNER, op. cit., n° 59 *ad* art. 20).

Dans le cadre de cette procédure, l'AFC, de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours de droit administratif, n'a pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon

définitive, comme elle le ferait dans le cadre d'une demande de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'autorité appelée à vérifier si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt ne doit procéder que *sommairement* à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption dudit droit apparaît d'emblée hors de question. En d'autres termes, si à l'issue de l'examen sommaire, un doute subsiste quant au droit au remboursement du bénéficiaire, la procédure de déclaration doit être refusée et l'obligation fiscale accomplie par le biais de la procédure ordinaire, à savoir le paiement de l'impôt et son transfert au bénéficiaire, lequel conserve la possibilité de demander ultérieurement la restitution du montant retenu (cf. art. 21 ss LIA et 51 ss OIA; BAUMGARTNER, op. cit., n° 61 s. *ad* art. 20; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 3.2 et 3.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 1.3.2 et 3.2.2.1, A-1644/2006 précité consid. 2.4 et A-2668/2007 du 13 novembre 2008 consid. 4.3).

**3.4.2** Selon l'art. 21 al. 1 let. a LIA, l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers retenu à sa charge par le débiteur s'il avait au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. Aux termes de l'art. 22 al. 1 LIA, les personnes physiques ont droit au remboursement de l'impôt anticipé si elles étaient en outre domiciliées en Suisse à l'échéance de la prestation imposable, laquelle, sous réserve d'un terme spécial stipulé entre les parties au sens des art. 75 ss du Code des obligations du 30 mars 1991 (CO, RS 220), intervient en principe au moment de l'exécution de la prestation en question (cf. PFUND, op. cit., n° 2.3 *ad* art. 12 al. 1 p. 348; MICHAEL BEUSCH *in* BaKomm, n° 21 *ad* art. 12).

**4.**

**4.1** Lors de la liquidation d'une société anonyme, toute action donne droit à une part du produit de la liquidation de la société dissoute (art. 660 al. 2 CO). Il s'agit du dividende de liquidation (cf. consid. 2 ci-avant), lequel ne peut être réparti entre les actionnaires sur la base d'un bilan de clôture dressé par les liquidateurs qu'une fois les opérations de liquidation terminées. La répartition de l'excédent ne peut en particulier pas intervenir avant que la société ait terminé ses

affaires courantes, recouvré ses créances, réalisé ses actifs sociaux et payé ses dettes - y compris fiscales (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.392/1994 du 21 juin 1995 in RDAF 1997 II 175 consid. 2c; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4e éd., Zurich 2009, § 17 n° 41 ss p. 2343 ss, en particulier n° 63 p. 2348; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Berne 1996, n° 77 ss p. 858 ss, en particulier n° 104 ss p. 861 ss; ROLAND RUEDIN, droit des sociétés, 2e éd., Berne 2007, n° 2004 ss p. 359 ss; PASCAL MONTAVON, Droit suisse de la SA, 3e éd., Berne 2004, p. 857 ss; FRANÇOIS RAYOUX in Commentaire romand – Code des Obligations II [CR/CO-II], n° 27 *ad* art. 660-661 CO et n° 1 ss *ad* art. 743 CO; MARC BAUEN/ROBERT BERNET/NICOLAS ROUILLER, La société anonyme suisse, Genève 2007, n° 643 ss p. 252 ss).

**4.2** Afin de déterminer le passif, l'art. 742 al. 2 CO, de droit impératif, prévoit en outre de procéder à un appel aux créanciers. Même si une société n'a que quelques dettes, elle est tenue d'y procéder (ATF 115 II 272 consid. 2; BÖCKLI, op. cit., n° 44 p. 2343; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, op. cit., n° 90 ss p. 860). Ainsi, sous réserve des cas visés par l'art. 745 al. 3 CO, la répartition ne peut au surplus pas intervenir avant l'échéance du délai d'une année dès le jour où l'appel aux créanciers a été publié pour la troisième fois (art. 745 al. 2 CO). A cet égard, la protection d'éventuels créanciers de la société est primordiale, de sorte qu'il ne saurait être tiré argument du fait qu'apparemment, la société n'a aucune dette (arrêts du Tribunal fédéral 2A.392/1994 précité consid.2a et 2P.75/2002 précité consid. 3.1 et 4.2 et références citées).

En outre, le délai de production n'est pas péremptoire et les créances sont donc sujettes à la prescription ordinaire. En conséquence, les revendications des éventuels créanciers sont prises en compte jusqu'au moment de la répartition de l'actif restant après la liquidation (arrêt du Tribunal fédéral 2P.75/2002 précité consid. 3.1; BÖCKLI, op. cit., n° 45 p. 2343 s.; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, op. cit., n° 95 p. 860; MONTAVON, op. cit., p. 854 et 859; BAUEN/BERNET/ROUILLER, op. cit., n° 643 p. 252 s.). La protection des créanciers de la société peut donc se prolonger au-delà du délai d'un an de l'art. 745 al. 2, lorsqu'à cette date, la liquidation n'est pas achevée, soit lorsque les autres actes de liquidation n'ont pas encore tous été accomplis (cf. également l'art. 744 CO).

**4.3** Une fois les opérations de liquidation terminées, les liquidateurs sont tenus de dresser un bilan de clôture, bien que ce dernier ne soit pas expressément prévu par la loi. C'est alors et seulement si, après constitution de sûretés et remboursement des apports, le bilan final, révisé et approuvé par l'Assemblée générale, laisse apparaître un excédent de liquidation et que les parts des actionnaires au produit de liquidation ont été déterminées par les liquidateurs, que la répartition peut avoir lieu (cf. not. BÖCKLI, op. cit., n° 63 p. 2348 et n° 67 p. 2350; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL; op. cit., n° 86 p. 859 et n° 116 p. 863; MONTAVON, op. cit., p. 859 ss; RUEDIN, op. cit., n° 2018 ss p. 361 et n° 2025 à 2027 p. 362; RAYOUX *in* CR/CO-II, n° 3 ss ad art. 745 CO; WOHLFART F. BÜRGI/URSULA NORDMANN-ZIMMERMAN *in* Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Vol. 5. partie b/3, die Aktiengesellschaft und die Kommanditaktiongesellschaft, Art. 739-771 CO, Zurich 1979 [ZK], n° 1 ss *ad* art. 745 CO; BAUEN/BERNET/ROUILLER, op. cit., n° 645 p. 254).

En général, le paiement des parts de liquidation s'effectue sous la forme d'un ou de plusieurs versements en espèces. Toutefois, à la requête d'un actionnaire et avec l'approbation de l'assemblée générale de la société, celle-ci peut s'acquitter de sa dette envers l'actionnaire en lui transférant un de ses actifs; les dispositions concernant le rapport de fondation (art. 635 CO) et l'attestation de vérification (art. 635a CO) en cas d'apport en nature sont applicables par analogie, afin de garantir une estimation exacte et correcte des versements en nature en question (cf. BÜRGI/NORDMANN-ZIMMERMANN *in* ZK n° 14 *ad* art. 745 CO; BÖCKLI, op. cit., n° 69 p. 2350; RAYOUX *in* CR/CO-II, n° 11 s. *ad* art. 745 CO; RUEDIN, op. cit., n° 1523 s. p. 277 et n° 2034 p. 363; MONTAVON, op. cit., p. 859 ss).

**4.4** Il résulte de ce qui précède que l'actionnaire a un droit à l'excédent de liquidation, mais que ce droit ne se concrétise qu'à la fin de la procédure de liquidation, puisqu'aucune répartition de dividende ne peut avoir lieu auparavant. Le droit de l'actionnaire au produit de liquidation est ainsi conditionnel durant toute l'existence de la société, mais, après la dissolution et le paiement des dettes, il se transforme en créance contre la société, puisque celle-ci est tenue de répartir son actif entre les actionnaires (art. 745 al. 1 CO; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2P.323/2003 du 7 mai 2004 consid. 4.2, traduit *in* RDAF 2004 II p. 288 ss, 2C_551/2009 précité consid. 2.3 et 2P.75/2002 précité consid. 3.1; BÖCKLI, op. cit., n° 67 p. 2350; FORSTMOSER/MEIER-

HAYOZ/NOBEL, op. cit., n° 114 p. 863 et n° 119 p. 864; MONTAVON, op. cit., p. 849 s., 855 et 860; RUEDIN, op. cit., n° 1527 p. 277; RAYOUX in CR/CO-II, n° 7 *ad* art. 745 CO; BÜRGI/NORDMANN-ZIMMERMAN *in* ZK, n° 15 ad art. 739 CO et n° 2 *ad* art. 745 CO).

**4.5** Il sied finalement de préciser que si une société en liquidation souhaite toutefois verser à ses actionnaires une partie de l'excédent de liquidation en anticipant la fin de la liquidation, par exemple dans l'hypothèse où celle-ci s'étendrait sur plusieurs années, elle ne peut procéder à la répartition que moyennant une réduction du capital-action selon les formes prescrites par les art. 732 ss CO et pour autant qu'une telle réduction entre dans le cadre du plan financier des liquidateurs (cf. BÖCKLI, op. cit., n° 71 p. 2351; MONTAVON, op. cit., p. 862; RAYOUX in CR/CO-II, n° 10 *ad* art. 745 CO). Dans ce cas, la société rachète aux actionnaires leurs actions pour les annuler et leur restitue leur investissement de base, soit leurs apports, augmenté de la part de bénéfice à laquelle chacune des actions donne droit. Ce dernier montant, soit la différence entre la valeur nominale de l'action et le prix d'acquisition, est soumis à l'impôt anticipé (art. 20 al. OIA; cf. BAUEN/BERNET/ROUILLER, op. cit., n° 1179 p. 453; OBERSON, op. cit., ch. 36 p. 267).

**5.**

**5.1** D'après les principes généraux du droit fiscal, un revenu est réalisé lorsque l'ayant droit peut effectivement en disposer, à savoir lorsqu'un bien ou une prestation est passé en sa possession, ou qu'il a acquis un droit ferme à obtenir un bien ou une prestation. Il faut ainsi que la prétention, de potentielle, soit devenue actuelle, disponible. S'agissant d'une prestation en argent, le revenu est ainsi réalisé au moment du paiement. Pour les prestations en nature, il l'est en revanche au moment de l'acquisition de la propriété (ATF 113 Ib 23 consid. 2e et 105 Ib 238 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 2P.75/2002 précité consid. 4.1 et les références citées).

**5.2** Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière fiscale, dont il n'y a pas lieu de s'écarter en principe ici, la liquidation est achevée lorsque toutes les opérations essentielles de liquidation ont été exécutées, soit lorsque les affaires ont été liquidées, les actifs réalisés, les engagements remplis et d'éventuels excédents d'actif répartis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.392/1994 précité consid. 2a et 2P.75/2002 précité consid. 4.2). Cette réglementation correspond à

la règle inscrite à l'art. 745 al. 1 CO, qui prévoit qu'après paiement des dettes, l'actif d'une société dissoute est, sauf disposition contraire des statuts, réparti entre les actionnaires.

Il sied ainsi de remarquer que lorsque la liquidation se déroule selon les prescriptions légales, les règles du droit commercial (cf. consid. 4 ci-avant) sont également applicables sur le plan fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 2P.75/2002 précité consid. 4.2). Cette solution s'impose d'autant plus en cas de liquidations privilégiées prévues par l'art. 207 LIFD. Ce type de liquidation ayant été instauré afin de favoriser la disparition juridique des sociétés immobilières, il apparaît en effet d'autant plus judicieux que le moment auquel l'actionnaire acquiert un excédent de liquidation soit déterminé à la lumière du droit des sociétés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2P.75/2002 précité consid. 4.2 et 4.3 *in fine*).

**5.3** Il découle de ce qui précède que sur le plan fiscal également, l'acquisition de l'excédent de liquidation ne peut être définitive avant la fin de la liquidation de la société, soit avant que toutes les opérations essentielles de liquidation aient été effectuées (en particulier la réalisation des actifs et le paiement des dettes) et que le délai d'une année dès la publication du troisième appel aux créanciers, voire de trois mois dans les cas visés par l'art. 745 al. 3 CO, soit échu (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant; arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 2.3 *in fine* et 2P.75/2002 précité consid. 3.2 *in fine;* Beusch, op. cit., n° 37 *ad* art. 12; Pfund, op. cit., n° 2.10 ss *ad* art. 12 al. 1 p. 352 ss). Il sied dès lors de constater que la distribution de l'excédent ne peut *a fortiori* échoir avant la fin de la liquidation, puisqu'aucune répartition de dividende ne peut avoir lieu auparavant (cf. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, op. cit., n° 114 p. 863; Montavon, op. cit., p. 849 s., 855 et 860; Rayoux in CR/CO-II, n° 15 *ad* art. 739 CO). C'est donc au plus tôt à ce moment qu'il s'agit d'examiner le droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation imposable, en particulier concernant la condition du domicile suisse de celui-ci au sens de l'art. 22 al. 1 LIA, afin de déterminer si la recourante doit être autorisée à bénéficier de la procédure de déclaration (cf. consid. 3.4 ci-avant; arrêt du Tribunal fédéral 2P.75/2002 précité consid. 4; cf. également sur ce point Beusch, op. cit., n° 37 ss *ad* art. 12).

**6.**

En vertu de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, les personnes chargées de la

liquidation d'une personne morale sont solidairement responsables de l'impôt anticipé dû par celle-ci, jusqu'à concurrence du produit de liquidation. La responsabilité découlant de cette disposition est une responsabilité de garantie, ne reposant pas sur la notion de faute. Elle est accessoire en ce sens qu'elle suppose une créance fiscale à l'encontre de l'assujetti et vise à garantir le paiement de l'impôt anticipé lors de la la liquidation de la société. Les personnes désignées ne répondent toutefois que des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant sa gestion; en outre, la responsabilité du liquidateur s'éteint s'il établit qu'il a fait tout ce qu'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale (art. 15 al. 2 LIA). Il est admis qu'une telle preuve est apportée lorsque le liquidateur exige de l'actionnaire les sûretés nécessaires au paiement de l'impôt (cf. ATF 115 Ib 274 condid. 14D et 106 Ib 375 consid. 2b/bb; arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 4.1; OBERSON, La responsabilité fiscale des organes dirigeants des sociétés anonymes, *in* RDAF 2006 p. 293 ss [p. 295 et 301 s.]; ROBERT DANON, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux in Quelques actions en responsabilité, F. Bohnet [édit.], Neuchâtel 2008, p. 199 ss [p. 203 et 214]).

Il convient en outre de rappeler que les règles et principes applicables à la procédure ordinaire le sont également en matière de procédure de déclaration, ces deux types de procédure étant traitées dans le même chapitre consacré à la perception de l'impôt anticipé. Cela vaut en particulier concernant le principe de l'auto-taxation, dont l'obligation de donner des renseignements de l'art. 39 LIA constitue le corollaire. Partant, dans la mesure où le liquidateur a les mêmes droits et devoirs que le contribuable (art. 15 al. 3 LIA), il doit notamment renseigner l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement, les bases de calcul de l'impôt ou le droit au remboursement et est en particulier tenu de remplir complètement et exactement les formules de demandes, conformément aux prescriptions des art. 39 et 48 LIA. (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 4.1 et 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 consid. 4e *in* RDAF 2000 II p. 227 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 3.2.2.4 et 4 et A-1542 précité consid. 2.2.2; cf. également art. 25 al. 1 OIA).

**7.**
En l'espèce, il y a d'abord lieu de constater qu'au vu de la demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par la déclaration de la prestation imposable adressée par la recourante en date du 28 août 2002 (cf. pièce jointe au bordereau des pièces accompagnant la réponse de l'AFC [pièce AFC] n° 3a), celle-ci a expressément reconnu l'existence de l'excédent de liquidation versées à A._____ et B._____, C._____, D._____ et E._____, F._____ et I._____, d'un montant total de Fr. 707'735.50, ainsi que, dans la mesure où le versement de cet excédent de liquidation constitue incontestablement une prestation imposable au sens des art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 al. 1 OIA (cf. consid. 2 ci-avant), l'impôt anticipé y afférent.

Dans le cadre du présent litige, il s'agit donc uniquement de déterminer si la recourante peut, ou non, exécuter son obligation fiscale par une simple déclaration de la prestation imposable (consid. 7.1) et, dans la négative, d'examiner si le recourant doit être reconnu solidairement responsable du paiement de la créance fiscale (consid. 7.2).

**7.1** Dans le cas présent, il n'est pas litigieux que l'excédent de liquidation déclaré par la recourante constitue des revenus de capitaux mobiliers au sens de l'art. 20 LIA pour lesquels la recourante peut être autorisée, sous certaines conditions, à exécuter son obligation fiscale moyennant déclaration, conformément à l'art. 24 al. 1 OIA, qui énumère de manière exhaustive les situations dans lesquelles une telle déclaration est admissible (cf. consid. 2 et 3.3 ci-avant). Il n'est au surplus pas contesté qu'au moment de l'échéance de la prestation, les bénéficiaires formels de l'excédent de liquidation avaient le droit de jouissance sur les valeurs ayant produit l'excédent (cf. consid. 3.4.2 ci-avant).

En tout état de cause, la réalisation de ces conditions ne permet toutefois pas – à elle seule – d'octroyer à la recourante l'autorisation d'exécuter son obligation fiscale par le biais de la déclaration de la prestation imposable. Il est au surplus nécessaire que les exigences ressortant de l'art. 24 al. 2 OIA soient remplies, en particulier que les personnes auxquelles l'impôt anticipé devrait être transféré auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance (cf. consid. 3.4.1 ci-avant). Il s'agira dès lors, dans un premier temps,

de déterminer l'échéance de la prestation imposable, à savoir le moment où, sur le plan fiscal, les actionnaires ont acquis un droit ferme à l'excédent de liquidation (cf. consid. 5.1 ci-avant), puis, dans un second temps, de vérifier si les bénéficiaires des prestations en question avaient, à cette date, leur domicile en Suisse (cf. consid. 3.4.2 ci-avant). C'est précisément le lieu de rappeler que dans le cadre limitatif de l'examen du droit à la procédure de déclaration, l'autorité de jugement n'a pas à statuer de façon définitive sur le droit au remboursement de l'impôt anticipé et ne doit accorder ladite procédure que si une péremption du droit au remboursement apparaît d'emblée exclue. A défaut, l'obligation fiscale doit être accomplie par le biais de la procédure ordinaire (cf. consid. 3.4.1 ci-avant).

**7.1.1** Dans le cas présent, la liquidation a été faite conformément aux dispositions y relatives. La société n'a en outre pas procédé à un rachat d'actions en vue de procéder à une réduction de son capital-action, de sorte que les conditions pour procéder à une distribution d'un excédent de liquidation partiel n'étaient pas réunies (cf. consid. 4.5 ci-avant). Partant, l'excédent de liquidation n'a en principe été définitivement acquis sur le plan fiscal qu'à la fin de la liquidation de la société (cf. consid. 5.3 ci-avant). C'est ainsi au plus tôt dans le courant du mois d'octobre 2003, c'est-à-dire après que la société a notamment recouvré ses créances, réalisé ses actifs, payé ses dettes et que le bilan final de liquidation a été établi, qu'il est devenu possible de procéder à la répartition de l'excédent et que les actionnaires ont acquis une créance contre la société, soit un droit ferme à l'excédent de liquidation (cf. consid. 4.1 à 4.4 ci-avant). Sur le plan fiscal, l'acquisition de l'excédent n'a ainsi en principe pas pu être définitive avant le 3 octobre 2003, date à laquelle le bilan final de liquidation a été établi.

**7.1.2** Les recourants soutiennent pour leur part que le moment déterminant pour juger du droit au remboursement était celui du transfert des lots immobiliers, en faisant valoir que sous l'angle économique, l'excédent de liquidation n'est pas réalisé à la fin formelle de la liquidation, mais existe dans la société immobilière de par la valorisation de son bien immobilier. Il s'agirait en conséquence de considérer que le bénéfice de liquidation a été distribué aux actionnaires au fur et à mesure du transfert des lots de PPE, soit à

D._____ et E._____ le *** avril 1999, à I._____ le *** mai 1999 et à F._____ le *** mai 2000.

A cet égard, il convient de rappeler que le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion d'exprimer qu'il était certes possible de tenir compte de l'aspect économique d'une liquidation pour déterminer le moment de l'acquisition de l'excédent de liquidation en cas de liquidation informelle équivalant à une distribution dissimulée de bénéfice ou en cas d'évasion fiscale. Dans ces situations, c'est-à-dire lorsque la procédure formelle de la liquidation n'a pas été respectée, il n'est pas impossible que le transfert de l'immeuble corresponde à l'acquisition de l'excédent de liquidation et que la date de ce transfert soit alors déterminante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2P.75/2002 précité consid. 4.4). Toutefois, comme on l'a vu ci-dessus, la liquidation a été faite conformément aux dispositions légales y afférentes. Dans ce cas, les règles de droit commercial s'appliquent également sur le plan fiscal pour déterminer le moment de l'acquisition de l'excédent de liquidation. Cette solution s'impose en l'occurrence d'autant plus qu'il a été procédé à la liquidation selon les dispositions de l'art. 207 LIFD, visant à favoriser la disparition juridique des sociétés immobilières (cf. consid. 5.2 ci-avant).

Or, dans le cas présent, il ressort clairement du dossier en mains de l'autorité de céans qu'aux dates auxquelles les transferts des lots ont eu lieu, le délai d'un an suivant le troisième appel aux créanciers était certes écoulé, mais les autres opérations de liquidation n'avaient en revanche pas encore toutes été effectuées. La société n'avait ainsi en particulier pas encore recouvré toutes ses créances, réalisé l'ensemble de ses actifs et payé toutes ses dettes, notamment fiscales. Partant, il y a lieu de constater que la liquidation n'était pas achevée et que la société ne pouvait en conséquence pas procéder à une répartition de l'excédent (cf. consid. 4 ci-avant). Il convient dès lors de constater que le transfert des lots de PPE ne pouvaient pas intervenir à titre de versement en nature de l'excédent de liquidation. Le fait que les liquidateurs n'ont à cette occasion établi aucun rapport écrit, comme prescrit par les dispositions sur la vérification des apports, également applicables lorsque la société verse l'excédent de liquidation en transférant un de ses actifs (cf. consid. 4.3 ci-avant), semble par ailleurs confirmer que tel n'était pas l'intention des liquidateurs.

Il est vrai que l'acte notarié du transfert du lot de PPE de la recourante aux époux D._____ et E._____, versé au dossier de la cause, est daté des 18 mars et 21 avril 1999 et que l'acquisition de la propriété a ensuite résulté de l'inscription du droit de propriété au registre foncier. Ce transfert n'apparaît toutefois pas comme le versement en nature d'un excédent de liquidation, mais comme un transfert ordinaire, résultant des contrats de cession de patrimoine, par lequel la société a réalisé son actif dans le cadre de la liquidation et dont le prix a permis de générer un bénéfice de liquidation. Ainsi, bien que le contrat de cession de patrimoine susmentionné ne prévoie aucun prix à charge des bénéficiaires, il y a néanmoins lieu de retenir que le transfert des lots de PPE a été effectué en échange d'une contre-prestation jugée équivalente. L'hypothèse inverse, consistant à considérer que le transfert aurait été effectué sans contre-prestation équivalente, ne saurait en effet être admise, puis qu'il s'agirait alors d'une situation classique de liquidation informelle sous la forme d'une distribution dissimulée de bénéfices (cf. ATF 119 Ib 431). Or, comme on l'a vu ci-dessus, la recourante a en l'occurrence observé la procédure de liquidation.

Il est certes possible, comme l'affirment les recourants, que les actionnaires n'aient pas payé le prix du transfert, mais n'aient apporté que les montants correspondant aux frais de la liquidation (cf. recours ch. 10 p. 4). Dans ce cas, la recourante était cependant titulaire d'une créance en paiement du prix contre chacun des actionnaires concernés. L'inscription au bilan, sous les actifs circulants, d'un poste « débiteurs chirographaires » correspondant en atteste clairement. Ces créances ont ensuite été compensées avec les créances en versement de l'excédent de liquidation dont les actionnaires disposaient à l'encontre de la société immobilière lorsque celles-ci sont devenues exigibles (cf. art. 120 CO), soit en principe à la fin de la liquidation (cf. consid. 4.4 ci-avant).

Dans la mesure où les éventuels créanciers pouvaient faire valoir leurs prétentions jusqu'au moment de la répartition de l'actif restant après liquidation (cf. consid. 4.2 ci-avant), les actionnaires demeuraient donc débiteurs du prix du transfert jusqu'à la fin de la liquidation, en ce sens que si des créanciers s'étaient manifestés alors que le transfert des lots immobiliers avait déjà eu lieu, les actionnaires auraient dû verser les montants nécessaires pour acquitter les créances présentées. C'est seulement à la fin de la liquidation, soit au plus tôt le 3 octobre

2003, date à laquelle le bilan final de liquidation a été établi, que les actionnaires ont cessé d'être débiteur de la recourante et ont alors acquis un droit ferme à l'excédent de liquidation susceptible de compenser leur dette en paiement du prix du transfert de patrimoine.

Au vu de ce qui précède, il sied de constater que l'argument des recourants, selon lequel l'excédent de liquidation est versé au moment du transfert des lots aux actionnaires, ne résiste pas à l'examen. Il s'agit en effet de distinguer clairement entre les prestations effectuées par la société à ses actionnaires en exécution d'un contrat ordinaire, qui ne sont pas soumises à l'impôt anticipé, soit en l'occurrence le transfert immobilier résultant du contrat de cession de patrimoine, et les prestations faites par la société en raison de la qualité d'actionnaire des bénéficiaires, lesquelles constituent des rendements d'action au sens de l'art. 20 al. 1 OIA et sont à ce titre soumises à l'impôt anticipé, telles que, dans le cas présent, le versement de l'excédent de liquidation, lequel n'a pu échoir avant la fin de la liquidation de la société (cf. consid. 4 et 5.3 ci-avant), soit au plus tôt le 8 octobre 2003.

**7.1.3** Les recourants ne sauraient au surplus être suivis lorsqu'ils font valoir que compte tenu des caractéristiques propres aux sociétés anonymes immobilières d'actionnaires locataires (SIAL), il n'existait aucun risque qu'un créancier de la recourante ne se manifeste, hormis le fisc. Outre le fait que les recourants n'ont produit aucune pièce ni développé aucun argument tendant à étayer leurs déclarations et que l'autorité de céans ne voit pas en quoi la recourante aurait été, en raison de sa nature même, notamment empêchée de nouer des relations juridiques avec des tiers et soustraite du champ de sa responsabilité civile (cf. notamment art. 58 CO), il s'agit de rappeler, d'une part, que le fisc bénéficie également de la protection offerte aux créanciers dans le cadre d'une liquidation et, d'autre part, qu'au vu de l'impératif de protection d'éventuels créanciers, il ne saurait être tiré argument de l'absence apparente de dette (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant).

**7.1.4** L'argument selon lequel la liquidation d'une SIAL serait en outre totalement différente de la liquidation d'une société anonyme, notamment concernant la durée de la procédure, ne saurait au surcroît être retenu. Le fait que l'art. 207 LIFD traite expressément de la liquidation des sociétés immobilières, pour laquelle il prévoit une

réduction de l'impôt, atteste en effet que le législateur était au contraire conscient de cette différence et a donc volontairement renoncé à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement d'intervention de sa part. Dans ce cas, son inaction correspond à son intention (« silence qualifié »; sur cette question, cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 4.1 et 2A.105/2005 du 6 juillet 2005 consid. 3.5 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-258/2007 du 27 avril 2009 consid. 4.2.3.2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5e éd., Zurich 2006, n° 233 ss; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2e éd., Berne 2005, § 25 ch. III p. 184 ss). C'est également le lieu de rappeler que l'AFC a publié le 1er mars 2000 une notice qui a précisément pour objet la liquidation (totale ou partielle) de sociétés immobilières dans le cadre des dispositions de l'art. 207 LIFD.

Au vu de ce qui précède, il sied de constater que la prestation imposable n'a en l'occurrence pas pu échoir avant la fin de la liquidation, soit le 8 octobre 2003 au plus tôt. C'est donc à cette date qu'il s'agit d'examiner le droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation imposable, en particulier concernant la condition du domicile suisse au sens de l'art. 22 al. 1 LIA, afin de déterminer si la recourante peut bénéficier de la procédure de déclaration.

**7.1.5** Dans le présent litige, il n'est pas contesté que l'ensemble des personnes concernées, à savoir D._____ et E._____, I._____, A._____ et B._____, C._____, de même que les héritiers F._____, qui, suite au décès de celle-ci en date le 20 juillet 2000, lui ont automatiquement succédé dans ses droits d'actionnaire conformément au principe de la saisine (cf. art. 560 CC), n'étaient pas ou plus domiciliés en Suisse au 1er septembre 2000. Partant, dans la mesure où les recourants n'ont apporté aucun élément permettant d'établir que les personnes susmentionnées étaient à nouveau durablement domiciliées en Suisse à l'échéance de la procédure de liquidation, soit le 8 octobre 2003, il y a lieu de constater qu'un sérieux doute subsiste concernant la condition du domicile suisse des bénéficiaires de la prestation imposable (cf. consid. 3.4.2 ci-avant). Dans ces conditions, un perte du droit au remboursement de l'impôt ne peut être d'emblée exclue et l'obligation fiscale doit être accomplie par le biais de la procédure ordinaire (cf. consid. 3.4.1 ci-avant). Il apparaît dès lors que c'est à bon droit que l'AFC a refusé d'accorder le

bénéfice de la procédure de déclaration aux personnes susmentionnées.

**7.1.6** La position de l'AFC, qui considère que la prestation serait en l'occurrence échue au plus tôt soit le 1er septembre 2000, compte tenu de la date initialement indiquée par les recourants dans leur déclaration partielle du 28 août 2002, soit au 31 décembre 2000, en considération du fait qu'il ressortait du bilan de la société établi à cette date que la recourante avait alors renoncé aux créances en paiement du prix du transfert de patrimoine qu'elle détenait contre ses actionnaires, ne saurait en revanche être suivie.

Concernant en premier lieu l'échéance du 1er septembre 2000 indiquée dans la formule susmentionnée, il sied de constater que cette mention était de toute évidence inexacte puisque sur le plan fiscal, l'excédent de liquidation ne pouvait être acquis avant que la procédure de liquidation soit terminée (cf. consid. 5.3 ci-avant). A cet égard, il est toutefois piquant de constater qu'après que l'AFC a constaté que les bénéficiaires des lots n'avaient pas leur domicile en Suisse à l'échéance communiquée et a invité la recourante, par décision du 10 décembre 2003, à s'acquitter du montant dû à titre d'impôt anticipé, cette dernière a modifié ses déclarations et invoqué que la distribution de l'excédent de liquidation avait de fait eu lieu au fur et à mesure des transfert des lots de PPE. Les conditions dans lesquelles ce revirement est intervenu laissent dès lors clairement supposer que les allégations des recourants ne sont pas étayées juridiquement, mais ont été soutenues dans l'unique but d'obtenir que la procédure de déclaration soit accordée et d'échapper ainsi au paiement de l'impôt anticipé.

Concernant en second lieu l'échéance du 31 décembre 2000, il convient de relever qu'au vu du caractère primordial que revêt la protection d'éventuels créanciers (cf. consid. 4.2 ci-avant), la validité d'un renonciation unilatérale de la part de la recourante aux créances en paiement du prix des lots qu'elle détenait à l'encontre de ses actionnaires apparaît fort contestable. Il sied en outre de constater que cette hypothèse est en contradiction totale avec le fait que les créances susmentionnées ont en l'occurrence été compensées avec celles en versement de l'excédent de liquidation dont ses actionnaires disposaient à son encontre, lorsque celles-ci sont devenues exigibles, soit à la fin de la procédure de liquidation (cf. consid. 4.4 et 7.1.1 à

7.1.4 ci-avant). Le raisonnement erroné de l'AFC n'a toutefois pas de conséquences, puisqu'aux dates retenues, les bénéficiaires formels n'avaient pareillement pas le droit au remboursement de l'impôt anticipé.

**7.1.7** L'AFC a finalement considéré que la question du droit au remboursement n'avait pas à être examinée concernant les actionnaires A._____ et B._____, ainsi que C._____. Au vu des plans de paiement sollicités, il y aurait en effet lieu de considérer que les recourants ont expressément admis, à l'égard de ces personnes, la créance fiscale et le paiement de l'impôt et ont en conséquence renoncé à demander à ce qu'ils bénéficient de la procédure de déclaration. Sur ce point, il y a lieu de remarquer ce qui suit.

Sous réserve des situations dans lesquelles il s'agit de considérer que l'attitude contradictoire du requérant constitue un cas d'un abus de droit sanctionné par l'art. 2 al. 2 CC, également applicable en droit public (cf. notamment ATF 124 II 53 consid. 3 et 115 Ib 517 consid. 13d/aa; arrêt du Tribunal fédéral 2A.52/2003 du 23 juin 2204 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 1.3 et A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 4.1), le Tribunal de céans incline à penser que le contribuable qui ne peut établir le droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation ou qui, pour cette raison, se voit refuser le bénéfice de la procédure de déclaration et obtient, à sa requête, un plan de paiement pour le règlement de la créance fiscale, conserve néanmoins le droit de bénéficier de la procédure de déclaration, cas échéant en contestant la décision rendue, et de demander le remboursement des acomptes déjà versés, s'il parvient par la suite et dans les délai de l'art. 32 LIA à établir le droit du bénéficiaire au remboursement de l'impôt.

le Tribunal administratif fédéral est dès lors d'avis que d'une manière générale, le fait de solliciter un plan de paiement et de commencer à l'exécuter ne vaut pas renonciation à se prévaloir de la procédure de déclaration. Cette question, de même que celle d'une éventuelle violation du principe de l'interdiction de l'abus de droit, peuvent toutefois être laissées ouvertes dans le cadre du présent litige, puisqu'en l'occurrence, les bénéficiaires concernés ne réalisent de toute façon pas les conditions pour bénéficier de la procédure de déclaration et que c'est dès lors à bon droit que l'AFC a refusé

d'accorder le bénéfice dite procédure à la recourante (cf. consid. 7.1.1 à 7.1.5 ci-avant).

**7.2** Concernant en second lieu le recourant Y._____, l'AFC l'a reconnu solidairement responsable, avec la recourante, du paiement de l'impôt, au motif qu'il n'aurait pas entrepris tout ce que l'on pouvait attendre de lui pour exécuter la créance fiscale, ce que les recourants contestent. Dans la mesure où il n'est en l'occurrence pas litigieux que Y._____ est le liquidateur de la société, ni que la créance d'impôt et les intérêts ont pris naissance pendant sa gestion, il s'agit donc uniquement d'examiner si le recourant peut exciper de la clause libératoire prévue à l'art. 15 al. 2 LIA (cf. consid. 6 ci-avant).

**7.2.1** A cet égard, il sied de rappeler, s'agissant des revenus de capitaux mobiliers, que le paiement de l'impôt constitue le mode général de l'exécution de l'obligation fiscale, la procédure de déclaration demeurant l'exception (cf. consid. 3.2 ci-avant). En l'absence d'autorisation de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration de la prestation imposable, le recourant devait donc clairement envisager que la demande de la recourante pouvait être rejetée. Au vu de la règle claire de l'art. 14 al. 1 LIA (cf. consid. 3.1 ci-avant), il avait par conséquent le devoir de prendre des mesures en vue d'assurer le paiement en espèces de l'impôt, par exemple en provisionnant les montants nécessaires ou en exigeant des actionnaires concernés des garanties de paiement pour le cas où la procédure de déclaration serait refusée. Or, force est de constater que tel n'a manifestement pas été le cas en l'occurrence. Il apparaît dès lors que le recourant n'a pas entrepris tout ce que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui pour exécuter la créance fiscale.

Les efforts qu'il a ultérieurement entrepris à cet effet, notamment concernant les montants d'impôt dus sur les parts distribuées aux époux D._____ et E._____ et à I._____, ne sauraient par ailleurs le libérer de sa responsabilité, en tant qu'ils sont restés vains et apparaissent clairement tardifs.

**7.2.2** Le recourant fait cependant valoir, d'une part, qu'au moment de la remise des lots aux actionnaires, il avait vérifié que chacun de ceux-ci était domicilié en Suisse et qu'au vu de la durée de la procédure de liquidation, il aurait d'autre part été disproportionné d'exiger qu'il suive, dès ce moment et jusqu'à la fin de la liquidation, l'ensemble de leurs allées et venues. A ce propos, il y a d'abord lieu de rappeler que le

moment décisif pour déterminer l'échéance de la prestation imposable et, partant, le droit au remboursement, n'est pas le moment du transfert de la propriété des lots immobiliers, mais bien celui de la fin de la liquidation; c'est donc au plus tôt à ce moment là qu'il s'agit d'examiner si la condition du domicile suisse au sens de l'art. 22 al. 1 LIA est réalisée (cf. consid. 3.4.2, 4 et 7.1 ci-avant). Dans le cas présent, il n'était dès lors pas pertinent, ni suffisant, de s'assurer que les bénéficiaires des parts d'excédent de liquidation étaient domiciliés en Suisse lors de la passation des actes authentiques tendant au transfert des lots de PPE. La démarche entreprise en ce sens par le recourant ne saurait dès lors le libérer de sa responsabilité.

Ainsi qu'il a été exposé, le recourant ne pouvait en outre préjuger de la décision de l'AFC concernant la demande de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration de la prestation imposable et devait par conséquent prendre les mesures nécessaires pour assurer le paiement de l'impôt (cf. consid. 6.2.1 ci-avant). Cela s'imposait d'autant plus qu'il était alors prévisible que la procédure de liquidation s'étendrait sur plusieurs années et, partant, que la situation des bénéficiaires de la prestation subirait des modifications dans l'intervalle, notamment s'agissant de leur domicile. Or, si le recourant avait pris de telles dispositions, il n'aurait nullement eu besoin de surveiller par la suite les agissements des actionnaires. Dans la mesure où la situation qu'il dénonce résulte ainsi d'une négligence de sa part, le recourant ne saurait reprocher aux autorités fiscales de faire preuve d'exigences disproportionnées.

Partant, dans la mesure où il est pertinent, l'argument selon lequel le montant des honoraires de liquidation qu'il aurait fallu demander pour assurer un tel suivi aurait dissuadé de nombreux actionnaires de sortir de la société, ce qui aurait été contraire au but de la mention Saudan (93.3336), doit clairement être écarté. Il convient au demeurant de relever que le but de cette motion est de permettre à la société et aux actionnaires, qui désirent devenir propriétaires en nom de leur appartement, de se prévaloir des allègements fiscaux prévus par l'art. 207 LIFD sans qu'il soit nécessaire de liquider et de radier la SIAL du registre du commerce (cf. BO/CE 1997 p. 304 ss et BO/CN 1997 p. 2815 ss). Cette motion concerne donc l'impôt fédéral direct et, partant, ne saurait être invoquée à l'appui du présent recours, qui a trait à la possibilité de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration de la prestation imposable.

**7.2.3** Il sied au surcroît de rappeler qu'en vertu de l'art. 15 al. 3 LIA, le liquidateur de la société a les mêmes devoirs que le contribuable et qu'à ce titre, il est en particulier tenu de remplir complètement et exactement les formules de demandes (cf. consid. 6 ci-avant). Or, le fait que le recourant ait indiqué le 1er septembre 2000 comme échéance de la prestation et déclaré que les actionnaires concernés étaient à cette date domiciliés en Suisse, ce qui n'était manifestement pas le cas, ainsi que l'AFC a pu le constater, témoigne au surplus du manque de diligence apporté à l'exécution de son obligation de renseignements. En outre, ainsi qu'il a été exposé, les allégations du recourant, selon lesquels il aurait de bonne foi retenu le moment du transfert des lots comme date d'échéance, apparaissent peu crédible au vu de son comportement contradictoire (cf. consid. 7.1.6 ci-avant). Président d'une société ayant pour but l'exploitation d'une fiduciaire, il s'agit au demeurant de considérer que le recourant ne pouvait ignorer les devoirs fiscaux qui lui incombaient en tant que liquidateur d'une société, de même que les conséquences prévues en cas de manquement, de sorte qu'il ne saurait en tout état de cause se prévaloir, avec succès, de sa bonne foi.

Dans ces circonstances, il y a lieu d'observer que le recourant n'a nullement démontré avoir pris toutes les mesures que l'on pouvait attendre de lui pour déterminer la créance fiscale litigieuse et l'exécuter (cf. consid. 6 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.107/1999 précité consid. 7c et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4216 et 4230/2007 précité consid. 5.2). En outre, dès lors que les conditions de la solidarité sont remplies, il sied de constater qu'il ne subsiste plus de place pour des considérations tirées du principe de la proportionnalité (cf. art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]; cf. également consid. 7.2.2 ci-avant).

**7.2.4** Le recourant soutient finalement que le refus de l'AFC de lui céder la créance fiscale l'aurait entravé dans ses démarches en vue d'obtenir, de la part des actionnaires concernés, le paiement des montants dus à titre d'impôt anticipé et que, partant, il ne saurait lui être reproché de n'avoir pas tout entrepris en vue de l'exécution de la créance fiscale. Le recourant expose que la décision du Tribunal de première instance du canton de *** du 6 juin 2005 reposerait principalement sur le motif que le liquidateur de la recourante n'était pas titulaire de la créance fiscale et que le séquestre n'était par

conséquent pas justifié (cf. recours p. 6). Le refus de l'AFC de lui céder sa créance l'aurait dès lors privé de la possibilité d'intenter une nouvelle procédure de séquestre en vue d'obtenir le règlement du montant réclamé par l'AFC, ce dont il ne saurait être tenu pour responsable. Dans la mesure où il est pertinent, cet argument ne résiste pas à l'examen.

En effet, outre le fait que les créances fiscales sont en principe incessibles (PHILIPPE BÉGUIN/KALOYAN STOYANOV, La créance d'impôt, *in* l'Ordre Romand des Experts Fiscaux [OREF] (édit.), Les procédures en droit fiscal, 2e éd. Berne 2005, p. 793 ss; STÉPHANE ABBET, L'hypothèque légale en garantie des créances de droit public, *in* RDAF 2009 II p. 405 ss), il convient d'abord de rappeler que l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable et aux personnes solidairement responsables avec lui (art. 10 et 15 LIA; cf. consid. 3.1 et 6 ci-avant). Il leur appartient par conséquent de se charger du paiement de l'impôt et de se retourner contre le bénéficiaire de la prestation afin de récupérer le montant litigieux, cas échéant en ouvrant action à son encontre devant l'autorité compétente, lorsque, nonobstant la disposition de l'art. 14 al. 1 LIA (cf. consid. 3.1 ci-avant), ils omettent, comme en l'occurrence, de déduire le montant de l'impôt anticipé de la prestation imposable.

En outre, il sied de relever que dans la mesure où le recourant est solidairement responsable du paiement de l'impôt et est donc débiteur de cette prestation, la cession envisagée aurait conduit à ce que les qualités de débiteur et de créancier se seraient trouvées réunies dans la même personne, avec pour conséquence l'extinction de l'obligation fiscale par confusion (cf. art. 118 CO). Il va sans dire qu'une telle solution ne saurait être envisagée et c'est dès lors à juste titre que l'AFC a refusé d'accéder à la demande des recourants.

Il y a finalement lieu d'observer à ce propos que selon les considérants du jugement susmentionné, le séquestre a été révoqué car il est apparu que la requérante, à savoir la société Z._____ SA, n'était pas le liquidateur solidairement débiteur du montant réclamé par l'AFC et n'avait en conséquence pas rendu suffisamment vraisemblable qu'elle détenait une créance justifiant le séquestre (cf. annexe à la pièce AFC n° 20, p. 4). La décision a ainsi clairement été motivée sur la base du défaut d'identité entre, d'une part, la personne chargée de la liquidation de la société qui est, à ce titre,

solidairement tenue du paiement de la créance fiscale et, d'autre part, la personne ayant requis le séquestre. Il apparaît dès lors qu'en sa qualité de codébiteur de la créance fiscale, le recourant restait libre de déposer, en son propre nom, une nouvelle requête. Le jugement du 6 juin 2005, après avoir admis l'opposition au séquestre, le précise par ailleurs expressément (cf. annexe à la pièce AFC n° 20, p. 4 *in fine*). Dans ces conditions, il y a lieu d'observer que, contrairement à ce que soutient le recourant, le refus de l'AFC de lui céder la créance fiscale ne l'a nullement privé de la possibilité d'intenter une nouvelle procédure de séquestre. Partant, il ne saurait en tirer un quelconque argument pour se soustraire à sa responsabilité dans le cadre du présent litige, de sorte que le recours s'avère également mal fondé sur ce point.

Il apparaît dès lors que c'est également à bon droit que l'AFC a considéré que le recourant devait répondre, solidairement avec la recourante, du paiement de la créance fiscale, des intérêts et frais.

**8.**
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de Fr. 6'250.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont solidairement mis à la charge des recourants qui succombent, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouées (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

## Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

**1.**
Le recours est rejeté.

**2.**
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 6'250.--, sont solidairement mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 6'250.--.

**3.**
Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**
Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire);
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire).

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

## Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :