Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6170/2010

Arrêt du 19 mars 2012

Composition

Salome Zimmermann (présidente du collège),
Daniel Riedo, Markus Metz, juges,
Daniel de Vries Reilingh, greffier.

Parties

1. **X._____, en liquidation,** …,
recourante 1,
2. **Y._____,** …,
recourant 2,
tous les deux représentés par …,
recourants,
contre

Administration fédérale des contributions AFC, Division principale impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure

Objet

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

Faits :

A.
X._____, en liquidation, à ... (ci-après : la société ou la SI), a été inscrite au registre du commerce (RC) du canton de … le …. Elle poursuit le but suivant, selon l'inscription au RC : « location à ses propres actionnaires ou à des tiers des appartements sis au …, dans l'immeuble chemin de …, dont elle est propriétaire; constitution en propriété par étages et possession, pour le compte de ses actionnaires, de l'ensemble des parts de copropriété par étages dudit immeuble ».

Le …, l'assemblée générale extraordinaire de la société a décidé sa dissolution et son entrée en liquidation. La liquidation a été opérée sous la raison sociale « X._____, en liquidation ». Y._____, de … à …, a été nommé liquidateur avec signature individuelle, fonction qu'il occupe encore à ce jour.

B.
B.a Au bilan – signé – au 31 décembre 1998 (pièce n° 2a du dossier de l'Administration fédérale des contributions [AFC]), les immeubles détenus par la société figurent pour un montant total de CHF 9'915'094.70 à l'actif. Ce bilan contient par ailleurs quatre autres postes d'actifs (« Banque », « Impôt anticipé », « Actifs transitoires » et « Loyers à recevoir ») ainsi que plusieurs postes de passifs.

B.b Au bilan – également signé – au 31 décembre 1999 (cf. pièce n° 2b du dossier de l'AFC), les immeubles ne figurent plus que pour un montant de CHF 198'302.-- à l'actif. Ce bilan contient cependant un poste « Débiteurs chirographaires » de CHF 11'136'576.21. Le bilan au 31 décembre 1999 contient en outre quatre autres postes d'actifs (« Banque », « Impôt anticipé », « Actifs transitoires » et « Dépôts liquidation ») ainsi que quatre postes de fonds étrangers.

B.c Le bilan signé au 31 décembre 2000 – d'après la décision entreprise du 23 juin 2010 (cf. lettre H ci-après) et la date qui figure sur ce document reçu le 27 mars 2002 par l'AFC (cf. pièce n° 2c du dossier de l'AFC) – mentionne le poste « Débiteurs chirographaires » pour CHF 0.--. Ce bilan contient deux autres colonnes : une colonne intitulée « 1999 », dont les chiffres sont identiques à ceux figurant au bilan au 31 décembre 1999 mentionné à la lettre B.b ci-avant (c'est-à-dire les « Débiteurs chirographaires » y figurent pour CHF 11'136'576.21), et une colonne intitulée « 1999 après distribution » où le poste « Débiteurs chirographaires » apparaît pour CHF 72'792.90. Le bilan signé au 31 décembre 2000 contient

en outre deux autres postes d'actifs, soit un poste « Régie GPR » pour CHF 33.40 et un poste « Dépôts liquidation » pour CHF 842'063.25, et trois postes de fonds étrangers (« Créanciers … » pour CHF 181'697.20, « Passifs transitoires » pour CHF 15'749.-- et « Frais de liquidation à payer » de CHF 655'376.--).

C.

C.a Dans un courrier du 9 août 2001 signé par Y._____, mais portant l'en-tête de la société Y._____ & Cie SA, Y._____ s'est renseigné auprès de l'AFC au sujet de ses obligations fiscales en matière d'impôt anticipé en relation avec le transfert d'un lot de PPE en faveur d'une personne qui n'était plus domiciliée en Suisse depuis 1995. Il y a notamment écrit la phrase suivante : « [e]n ma qualité de liquidateur de la SI mentionnée en titre, vous me savez responsable de l'impôt anticipé dû sur l'excédent de liquidation ».

C.b Par courrier du 20 novembre 2001, le RC du canton de … a demandé le consentement de l'AFC à la radiation de la SI.

D.

Par formulaire n° 1050 (intitulé « Impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent en cas de liquidation d'une société immobilière selon l'article 207 LIFD ») daté du 7 octobre 2002 et portant le timbre humide de l'AFC du 22 octobre 2002, la société a déclaré un excédent de liquidation total de CHF 11'229'838.26, échu le 1er octobre 2002. La société a demandé qu'une partie de ce montant puisse bénéficier de la procédure de déclaration, considérant que sur le solde l'impôt anticipé était dû. Par formulaire n° 102 du 21 octobre 2002 portant également le timbre humide de l'AFC du 22 octobre 2002, la société a déclaré un excédent de liquidation de CHF 161'422.56, échu le 1er octobre 2002, soumis à l'impôt anticipé au taux de 35%, faisant un impôt anticipé de CHF 56'497.90. Le 16 septembre 2003, une nouvelle formule n° 102, corrigeant la précédente, a été adressée à l'AFC (portant le timbre humide de l'AFC du 17 septembre 2003), déclarant un excédent de liquidation de CHF 124'650.07, échu le 1er octobre 2002 et un impôt anticipé de CHF 43'627.50.

E.

Par fax du 31 octobre 2003, la société Y._____ & Cie SA a transmis les états financiers de la SI au 31 décembre 2001 à l'AFC. Les « Débiteurs chirographaires » figurent pour un montant de CHF 11'477'214.56 (2001) respectivement pour un montant de CHF 11'023'932.91 (2000) à l'actif du

bilan. Le poste « immeuble » figure pour CHF 198'302.-- dans la colonne 2000 et pour CHF 0.-- dans la colonne 2001. Les autres postes à l'actif du bilan sont les suivants : « Régie … » pour CHF 0.-- (2001), respectivement CHF 33.40 (2000) et « Dépôts liquidation » pour CHF 25'401.10 (2001), respectivement CHF 842'063.25 (2000). Les fonds étrangers comprennent les trois postes suivants : « Créanciers actionnaires » pour CHF 0.-- (2001), respectivement CHF 155'990.60 (2000), « Créanciers divers » de CHF 148'584.-- (2001), respectivement CHF 718'071.30 et « Passifs transitoires » pour CHF 24'193.45 (2001), respectivement CHF 15'749.-- (2000).

F.

F.a Par courrier du 14 mai 2004, l'AFC a réclamé CHF 153'439.90 à titre d'impôt anticipé à la société. Ayant examiné la demande de celle-ci du 7 octobre 2002 (cf. lettre D ci-avant), elle a considéré que les conditions requises pour que l'obligation fiscale puisse être exécutée par la procédure dite de déclaration de la prestation imposable n'étaient pas remplies notamment pour A._____ (CHF 124'650.07) et pour B._____ (CHF 90'654.60). Elle a également attiré l'attention sur la responsabilité solidaire des personnes chargées de la liquidation de la société.

F.b Par commandement de payer du 22 février 2005 dans la poursuite n°… de l'Office des poursuites de ..., un montant d'impôt de CHF 82'049.50, plus intérêts moratoires de 5% l'an dès le 31 janvier 2002 et frais a été réclamé à la société, qui y a formé opposition.

F.c Le 20 juillet 2005, l'AFC a décidé que la SI lui devait CHF 82'049.50 à titre d'impôt anticipé sur une partie de l'excédent de liquidation, plus intérêts moratoires dès le 31 janvier 2002, et que Y._____ était solidairement responsable du paiement de l'impôt, des intérêts et des frais. Elle a également levé l'opposition au commandement de payer formée dans la poursuite n°… de l'Office des poursuites de ....

Par lettre du 14 septembre 2005 écrite sur le papier à lettre de la société Y._____ & Cie SA, mais signée par Y._____, ce dernier a formé réclamation contre la décision précitée concluant à son annulation et à celle de la poursuite n°… de l'Office des poursuite de ... et à la délivrance de l'autorisation de radier la SI du RC du canton de .... Il a notamment fait valoir que les actionnaires de la SI à qui les appartements ont été cédés avaient été domiciliés en Suisse au moment du transfert de propriété des appartements, ledit transfert ayant eu lieu le 2 décembre 1999 en ce qui concerne B._____ et le 3 mars 2000 s'agissant d'A._____. Il a en

outre estimé avoir tout entrepris pour pouvoir déterminer et exécuter la créance fiscale.

G.

G.a Par courrier du 30 mars 2006, l'AFC a informé la société notamment qu'A._____ et B._____ avaient quitté la Suisse avant l'échéance de l'excédent de liquidation – échéance qu'elle a fixée au 31 décembre 2001. Elle a considéré que l'impôt anticipé était dès lors dû sur les prestations imposables d'un montant total de CHF 215'304.67 (CHF 124'650.07, excédent de liquidation versé à A._____ et CHF 90'654.60, excédent de liquidation versé à B._____). L'impôt anticipé de 35% sur CHF 215'304.67 s'élevait par conséquent à CHF 75'356.65. Elle a en outre attiré l'attention sur la responsabilité solidaire des personnes chargées de la liquidation de la société.

G.b Par lettre du 2 avril 2008, l'AFC a informé la société de la suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans une affaire similaire pendant devant le Tribunal administratif fédéral.

G.c Le 7 mai 2010, l'AFC a informé la SI qu'après un nouvel examen, elle considérait que le bilan déterminant pour la naissance de la créance fiscale et, par conséquent, pour le droit au remboursement de l'impôt anticipé, était celui au 31 décembre 2000 et non pas celui au 31 décembre 2001. Dès lors que la créance fiscale était née le 31 décembre 2000, l'impôt anticipé était échu 30 jours plus tard, c'est-à-dire le 30 janvier 2001. L'intérêt moratoire de 5% l'an était dû à partir de cette date et non pas à partir du 31 janvier 2002 comme annoncé dans la décision de taxation du 20 juillet 2005 (cf. les faits lettre F.c ci-avant). L'AFC a donné la possibilité à la SI et à Y._____ à se déterminer sur ce qui précède. Ceux-ci y ont donné suite le 20 mai 2010 faisant valoir qu'A._____ et B._____ étaient domiciliées en Suisse le 31 décembre 2000 et considérant que l'impôt anticipé n'était ainsi pas dû.

H.

Par décision sur réclamation prise le 23 juin 2010, l'AFC a rejeté la réclamation interjetée le 14 septembre 2005 et a décidé que la SI devait payer un montant de CHF 75'356.65 à titre d'impôt anticipé, plus intérêt moratoires de 5% dès le 30 janvier 2001 et les frais de la poursuite n° … de l'Office des poursuites de ... de CHF 110.85. Elle a également levé l'opposition au commandement de payer dans la poursuite précitée. Elle a en outre déclaré Y._____, en tant que liquidateur de la société, solidairement responsable des montants précités dus par la SI. Elle s'est ba-

sée sur le bilan de la société au 31 décembre 2000 qui ne mentionne plus de « débiteurs chirographaires ». Selon l'AFC, la SI ayant amorti ledit compte, il était permis d'en conclure que la société avait renoncé définitivement à cet actif en faveur des actionnaires. Elle avait ainsi cédé l'actif en question à ses actionnaires au plus tard le 31 décembre 2000, si bien que l'impôt anticipé était né au plus tard à cette date. La société n'ayant pas démontré qu'A._____ et B._____ étaient domiciliées en Suisse à cette date et avaient dûment déclaré les actions de la SI et les revenus en provenant, un doute subsistait quant au droit au remboursement de ces deux personnes, si bien que la procédure de déclaration ne pouvait pas être mise en œuvre. La date de transfert immobilier n'était au demeurant pas déterminante pour l'examen du droit au remboursement de l'impôt anticipé. Enfin, la responsabilité du liquidateur était établie par la loi et l'exigence d'une faute n'était pas requise, il incombait à celui-ci de prouver qu'il avait entrepris tout ce qu'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale. Y._____ n'avait pas apporté d'éléments susceptibles de le libérer de sa responsabilité, si bien qu'il était solidairement responsable avec la société du paiement de l'impôt anticipé, de l'intérêt moratoire et des frais.

I.

Par acte du 30 août 2010, la SI (ci-après : la recourante 1) et Y._____ (ci-après : le recourant 2 ; la recourante 1 et le recourant 2 étant désignés par « les recourants ») ont conclu, sous suite de frais et dépens, en substance à l'annulation de la décision sur réclamation précitée. A titre subsidiaire, ils ont demandé l'annulation de cette décision et le renvoi du dossier à l'AFC pour complément d'instruction. Ils ont également requis à ce que le RC soit autorisé à radier la recourante 1. Ils ont essentiellement fait valoir que tant B._____ qu'A._____ auraient acquis leur bénéfice de liquidation en se faisant céder leur lot de PPE et l'endettement proportionnel y relatif, soit le 15 novembre 1999 respectivement le 21 février 2000. Ils ont en outre prétendu que les deux personnes précitées avaient été domiciliées en Suisse au moment de l'échéance de l'excédent de liquidation, de sorte que la procédure de déclaration pouvait être mise en œuvre. Ils ont indiqué qu'A._____ avait quitté la Suisse pour Budapest le 25 septembre 2001, si bien qu'elle était encore domiciliée en Suisse à l'échéance fixée par l'AFC au 31 décembre 2000 et que la même remarque devait être formulée pour B._____.

J.

Dans sa réponse du 29 novembre 2010, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais, essentiellement pour les mêmes mo-

tifs que ceux développés dans sa décision sur réclamation. Elle a en outre précisé, s'agissant d'A._____, domiciliée en Suisse au 31 décembre 2000, qu'il « n'y a aucune preuve qu'elle ait déclaré et payé ses impôts ».

K.
Dans ses observations du 31 janvier 2011, les recourants ont maintenu leurs conclusions « dans la mesure où elles ne sont pas devenues sans objet ».

L.
La recourante 1 ayant été radiée du RC du canton de ..., le Tribunal administratif fédéral, par ordonnance du 18 août 2011, a invité l'autorité inférieure de l'informer si elle entendait requérir la réinscription de la recourante 1. Suite à une requête en ce sens déposée par l'AFC, le Tribunal de … du canton de ... a ordonné, le 14 octobre 2011, au préposé au RC de réinscrire la recourante 1 au RC et d'y inscrire également le recourant 2 en tant que liquidateur.

M.
M.a Par ordonnance du 17 novembre 2011, le Tribunal de céans a invité l'AFC à se procurer le dossier fiscal complet, comprenant les déclarations d'impôt et les décisions de taxations des années 1999 à 2002 de B._____ et d'A._____.

M.b Par courrier du 16 janvier 2012, l'autorité inférieure a fait parvenir une lettre du 23 décembre 2011 de l'Administration fiscale … (ci-après : Administration fiscale cantonale) ainsi qu'un échange de courriels des 12 et 13 janvier 2012 entre l'AFC et le fisc …. Il ressort de la lettre du 23 décembre 2011 de l'Administration fiscale cantonale adressée à l'AFC que B._____ a quitté ... le 1er août 2000 pour les Etats-Unis. S'agissant d'A._____, l'autorité … explique qu'elle aurait quitté la Suisse le 25 septembre 2011 [recte 2001, selon le courriel du 13 janvier de l'Administration fiscale cantonale] pour la Hongrie, qu'elle n'aurait pas déposé de déclaration fiscale 2001-B et qu'elle aurait fait l'objet d'une procédure de rappel d'impôt pour l'année 2001-B, sans toutefois qu'un bordereau de taxation ne lui soit notifié compte tenu de son départ pour la Hongrie.

N.
N.a Par courrier du 4 février 2012, les recourants ont réitéré « les réquisitions faites par dépôt du mémoire de recours » et demandé à pouvoir répondre au courrier de l'autorité intimée du 16 janvier 2012 « après production effective des pièces requises ».

N.b Par ordonnance du 13 février 2012, le Tribunal administratif fédéral a répondu à cette requête en précisant qu'en l'état, il n'y avait pas de raison d'ordonner de nouvelles production, ni de réitérer les réquisitions de preuves et que les recourants avaient déjà eu l'occasion de se prononcer sur les pièces produites par l'autorité inférieure.

O.
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), le Tribunal administratif fédéral, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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 à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Déposé par des personnes qui ont qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA), ainsi que dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), le recours interjeté le 30 août 2010 contre la décision sur réclamation prise le 23 juin 2010 est recevable et il y a dès lors lieu d'entrer en matière, sous réserve du consid. 1.2 et du consid. 2 ci-après.

1.2. Dans leur acte de recours du 30 août 2010, les recourants demandent que le Tribunal de céans ordonne la radiation de la poursuite n° … de l'Office des poursuites de .... D'après l'art. 85 respectivement l'art. 85a de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS 281.1), l'annulation de la poursuite est de la compétence du juge de la for de la poursuite, si bien que cette conclusion est irrecevable.

2.
Les recourants demandent que l'effet suspensif soit accordé à leur recours. Ce dernier bénéficie toutefois de cet effet en vertu de la loi (cf.

art. 55 al. 1 PA), si bien que cette requête, qui n'est pas couverte par un intérêt digne de protection et est sans objet, est irrecevable.

3. Les recourants requièrent, à titre de mesures d'instruction,

1) le dossier complet de l'autorité intimée ;

2) la déclaration de l'Office cantonal … selon laquelle A._____ et B._____ ont été autorisées à quitter la Suisse ;

3) le « quitus » de l'Administration fiscale cantonale au départ des deux personnes précitées ;

4) les déclarations des années 1996 à 2002 de B._____ et A._____ afin de vérifier que lesdites actionnaires avaient déclaré leurs actions ; et

5) les décisions de taxation pour les années 1999 à 2002 de B._____ et A._____.

Les recourants ont réitéré leurs réquisitions le 4 février 2012.

3.1. L'autorité intimée a produit le dossier officiel le 29 novembre 2010 dont le bordereau a été transmis aux recourants. Il a ainsi été donné suite à la requête de mesures d'instructions figurant sous le n° 1 du consid. 3 ci-avant.

3.2. Par ordonnance du 17 novembre 2011, le Tribunal administratif fédéral a requis de l'autorité inférieure de se procurer le dossier fiscal complet, comprenant les déclarations d'impôt et les décisions de taxation, des années 1999 à 2002 de B._____ et A._____. Le Tribunal de céans a ainsi ordonné la requête de mesures d'instructions figurant sous le n° 5 ainsi que, partiellement, celle figurant sous n° 4 du consid. 3 ci-avant.

3.3.
3.3.1. Le droit d'administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2014/2011 du 4 août 2011 consid. 3.6 et A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 3.2 et les références citées). Si l'administration ou le juge, se fondant sur une appréciation consciencieuse des preuves fournies par les investigations auxquelles ils doivent procéder d'office, sont convaincus que certains faits présentent un degré de vraisemblance prépondérante et que d'autres

mesures probatoires ne pourraient plus modifier cette appréciation, il est superflu d'administrer d'autres preuves (appréciation anticipée des preuves; cf. ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 125 I 127 consid. 6c/cc p. 135). Une telle manière de procéder ne viole pas le droit d'être entendu selon l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; arrêt du Tribunal federal 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b p. 94; 122 V 157 consid. 1d p. 162 et l'arrêt cité).

3.3.2. En l'occurrence, selon le courrier de l'Administration fiscale cantonale du 23 décembre 2011 produit par l'AFC, A._____ a quitté ... pour la Hongrie le 25 septembre 2011 [recte : 2001]. Selon ce courrier, A._____ n'a pas déposé de déclaration fiscale 2001-B et a fait l'objet d'une procédure de rappel d'impôt pour l'année 2001-B, sans que toutefois un bordereau puisse lui être notifié compte tenu de son départ pour la Hongrie. S'agissant de B._____, selon le même courrier précité, elle a quitté ... le 1er août 2000 pour les Etats-Unis.

Au vu de ces éléments, qui ne sont pas contestés par les recourants – mais qui concordent, s'agissant de la date de départ de Suisse d'A._____, avec les allégations des recourants (cf. les faits lettre I ci-avant) –, le Tribunal de céans estime que l'état de fait est suffisamment complet pour qu'il puisse statuer en toute connaissance de cause. Il renonce par conséquent à ordonner les autres mesures d'instructions sollicitées par les recourants.

4.

Le recours peut être interjeté pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral n'est limité ni par les arguments soulevés dans le recours ni par la motivation retenue par l'autorité précédente; il peut admettre le recours pour un autre motif que ceux qui ont été invoqués et il peut rejeter le recours en adoptant une argumentation différente de celle de l'autorité précédente (art. 62 al. 4 PA; cf. également ATF 135 II 397 consid. 1.4, 130 III 136 consid. 1.4). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

5.

5.1.

5.1.1. 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 notamment sur les revenus de capitaux mobiliers.

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. 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.1, 2C_566/2010 du 5 janvier 2011 consid. 2.1, 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 2 et les références citées).

5.1.2. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. 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. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi – compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé – le destinataire de l'impôt, c'est-à-dire il supporte la charge fiscale. Il n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir dans le cadre de la procédure de perception de l'impôt anticipé; ces obligations doivent être accomplies par le débiteur de la prestation qui est le sujet fiscal (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.1.1, A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.1, A-633/2010 du 25 août 2010 consid. 2.1.1; THOMAS JAUSSI, in : MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS/MAJA

BAUER-BALMELLI [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bâle 2005 [ci-après : BaKomm], no 6 ad art. 10).

5.1.3. En matière d'impôt anticipé, 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 l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA], RS 642.211; XAVIER OBERSON, droit fiscal suisse, 3e éd., Bâle 2007, § 14 no 63 et 71 ss; IVO P. BAUMGARTNER, in : BaKomm, no 1 ad art. 20; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.1 et A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3. et les références citées). S'agissant du droit interne, les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise sont définis par l'OIA (art. 20 LIA, qui renvoie aux art. 24 ss OIA).

5.1.4. Au sujet de cette procédure particulière, il sied de rappeler 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 lui-même, 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.2, A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.1.2, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.1.3). Parmi les conditions déterminant son application, il faut distinguer entre celles qui concernent le débiteur de la prestation imposable (cf. consid. 5.1.5 ci-après) et celles qui doivent être réalisées du côté du bénéficiaire de la prestation imposable (consid. 5.1.6 ci-dessous).

5.1.5. Faisant usage de la compétence conférée par le législateur, le Conseil fédéral a fixé les cas d'application de la procédure de déclaration de manière exhaustive (cf. consid. 5.1.3 in fine ci-avant ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.2 ; ATF 94 I 472 consid. 2, 110 Ib 319 consid. 4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.3, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.2, A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.3; BAUMGARTNER, op. cit., no 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'oc-

casion 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. 5.1.6. 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-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.3 et les références citées; PFUND, op. cit., n° 6 ad art. 20 p. 495; BAUMGARTNER, op. cit., n° 19 ad art. 20 LIA).

5.1.6. 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-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4, A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.1 et A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.2.2.1; PFUND, op. cit., ch. 11.1 et 12 ad art. 20 p. 499 s.; BAUMGARTNER, op. cit., no 59 ad art. 20).

Dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC – de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours – 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; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.2 qui renvoie à l'ATF 115 Ib 274 consid. 20c; arrêt du Tribunal fédéral 2C_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.2, A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.1, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.2.2.1 et les références citées; BAUMGARTNER, op. cit., no 61 s. ad art. 20).

5.1.7. 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 (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.2; cf. PFUND, op. cit., n° 2.3 ad art. 12 al. 1 p. 348; MICHAEL BEUSCH, in : BaKomm, n° 21 ad art. 12).

5.1.8. Intitulé « Déchéance du droit », l'art. 23 LIA a la teneur suivante: « Celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou de la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu. » Selon une jurisprudence constante, pour éviter de perdre son droit au remboursement, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou le faire ultérieurement en communiquant des renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation (ATF 113 Ib 128 consid. 2b p. 130; arrêts du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1, 2A.11/1995 du 31 janvier 1996 consid. 6, in Archives 65 p. 568, RDAF 1997 II p. 416; 2A.114/1990 du 5 septembre 1990 consid. 2a, in : Archives 60 p. 65, RDAF 1992 p. 169).

Le contribuable doit avoir déclaré lui-même les rendements soumis à l'impôt anticipé. Peu importe généralement que les autorités fiscales aient

pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et avoir accès aux informations manquantes en les demandant ou en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux de tiers. En principe, le fisc peut en effet partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11) et 42 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1).

5.2.

5.2.1. 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 de l'excédent de liquidation (cf. consid. 5.1.1 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. arrêts du Tribunal fédéral 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.5.1 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.1 et les références citées).

Ainsi, sous réserve des cas visés par l'art. 745 al. 3 CO, la répartition ne peut 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; arrêt du Tribunal fédéral 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.5.1 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.2 et les nombreuses références citées).

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. 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 ac-

tifs. Ce transfert a pour conséquence l'extinction de la dette de la société envers l'actionnaire dont l'origine est la dissolution de la société (arrêts du Tribunal fédéral 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.5.1 et les références citées, 2P.75/2002 23 janvier 2003 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.3 et les nombreuses références citées).

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 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.3, 2P.323/2003 du 7 mai 2004 consid. 4.2, traduit in RDAF 2004 II p. 288 ss et 2P.75/2002 du 23 janvier 2003 consid. 3.1 et les nombreuses références citées).

5.2.2. Se référant aux principes généraux du droit fiscal et à la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct, tant le Tribunal fédéral que le Tribunal administratif fédéral ont jugé que lorsque la liquidation d'une société se déroule conformément aux prescriptions prévues par le droit commercial, celles-ci s'appliquent également au plan fiscal. Ils ont par conséquent retenu que les actionnaires d'une société immobilière en liquidation restaient débiteurs envers celle-ci jusqu'à la fin de la liquidation, puisqu'ils pouvaient à tout moment, jusqu'à cette date, être tenus de rembourser d'éventuels créanciers de la société immobilière qui auraient fait valoir leurs droits. Le fait que la société immobilière procède à l'amortissement du compte « Débiteurs chirographaires » avant la fin de la liquidation n'y changeait rien (arrêt Tribunal fédéral 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.5.4 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 7.1.2 et 7.1.6 les nombreuses références citées). Le Tribunal fédéral et le Tribunal administratif fédéral ont en outre précisé 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-actions 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 (arrêt Tribunal fédéral 2C_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.5.5 et les références citées; arrêt

du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.5 et les nombreuses références citées).

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 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_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 4; 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 6 et les nombreuses références citées).

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 13 avril 2010 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-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 6, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2.4 et 4 et A-1542/2006 du 30 juin 2008 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 daté du 7 octobre 2002 et portant le timbre humide de l'AFC du 22 octobre 2002 (cf. les faits lettre D ci-avant), la recourante 1 a expressément reconnu l'existence de l'excédent de liquidation versées à B._____ et A._____, d'un montant total de CHF 215'304.67, 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. 5.1.1 ci-avant), l'impôt anticipé de CHF 75'356.65 y afférent. Dans le cadre du présent litige, il s'agit donc uniquement de déterminer si la recourante 1 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 2 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 1 constitue des revenus de capitaux mobiliers au sens de l'art. 20 LIA pour lesquels la recourante 1 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. 5.1.3 et 5.1.5 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. 5.1.7 ci-avant). En tout état de cause, la réalisation de ces conditions ne permet toutefois pas – à elle seule – d'octroyer à la recourante 1 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. 5.1.6 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. 5.2 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. 5.1.7 ci-avant) et avaient annoncé le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou ultérieurement, en communiquant des ren-

seignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation (cf. consid. 5.1.8 ci-dessus). 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. 5.1.6 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-actions, de sorte que les conditions pour procéder à une distribution d'un excédent de liquidation partiel n'étaient pas réunies (cf. consid. 5.2.2 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. 5.2.1 ci-avant). C'est ainsi qu'au plus tôt à la fin de l'année 2001, c'est-à-dire après que la société a notamment recouvré ses créances, réalisé ses actifs, payé ses dettes et que le dernier bilan figurant au dossier, qui doit être considéré comme 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. Sur le plan fiscal, l'acquisition de l'excédent n'a ainsi en principe pas pu être définitive avant la fin de l'année 2001, date à laquelle le dernier bilan connu de la société, qui doit être considéré comme bilan final de liquidation a été établi.

Les recourants soutiennent pour leur part que le moment déterminant pour juger du droit au remboursement était celui du transfert des lots immobiliers. 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 B._____ le 15 novembre 1999 et à A._____ le 21 février 2000. En l'occurrence, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif fédéral exposée ci-avant (cf. consid. 5.2.1 et 5.2.2), 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. Or, dans le cas présent, il ressort clairement du dos-

sier en mains du Tribunal 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. 5.2.1 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 le liquidateur n'a 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.3 et les références citées), semble par ailleurs confirmer que tel n'était pas l'intention du liquidateur. Il est vrai que l'acte notarié du transfert du lot de PPE de la recourante 1 notamment à B._____ versé au dossier de la cause, est « enregistré à ... le 15 novembre 1999 » et que l'acquisition de la propriété a ensuite résulté de l'inscription du droit de propriété au registre foncier (cf. pièce n° 3 du dossier des recourants). Quant à l'acte notarié du transfert du lot de PPE de la recourante 1 à A._____, cet acte est daté du 21 février 2000 et « enregistré à ... le 23 février 2000 » et l'acquisition de propriété a ensuite résulté de l'inscription du droit de propriété au registre foncier (cf. pièce n° 4 du dossier des recourants). Ces transferts n'apparaissent toutefois pas comme le versement en nature d'un excédent de liquidation, mais comme des transferts ordinaires, résultant des contrats de cession de patrimoine, par lesquels la société a réalisé son actif dans le cadre de la liquidation et dont les prix ont permis de générer un bénéfice de liquidation.

Ainsi, bien que les contrats de cession de patrimoine susmentionnés ne prévoient aucun prix à charge des bénéficiaires, il y a néanmoins lieu de retenir que les transferts des lots de PPE ont été effectués en échange d'une contre-prestation jugée équivalente. L'hypothèse inverse, consistant à considérer que lesdits transferts auraient été effectués 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. Or, comme on l'a vu ci-dessus, la recourante 1 a en l'occurrence observé la procédure de liquidation.

Bien que les actes de transfert ne soient pas des ventes immobilières, mais qu'ils intègrent également la reprise du passif de manière proportionnelle aux droits des actionnaires, ces transferts ne constituent pas une phase de distribution comme l'affirment les recourants. La recourante 1 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 recourante 1 lorsque celles-ci sont devenues exigibles (cf. art. 120 CO), soit en principe à la fin de la liquidation (cf. consid. 5.2 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, 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 à la fin de l'année 2001, date à laquelle le dernier bilan a été établi et qui constitue ainsi le bilan final de liquidation, que les actionnaires ont cessé d'être débiteurs de la recourante 1 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 recourante 1 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 recourante 1 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, soit au plus tôt à la fin de l'année 2001.

7.1.2. Dans le présent litige, il n'est pas contesté qu'A._____ et B._____ n'étaient pas ou plus domiciliées en Suisse au 31 décembre 2001, la première ayant quitté la Suisse le 25 septembre 2001 et la se-

conde 1er août 2000. Partant, dans la mesure où les recourants n'ont apporté aucun élément permettant d'établir que les personnes précitées étaient à nouveau durablement domiciliées en Suisse à l'échéance de la procédure de liquidation, soit le 31 décembre 2001, il y a lieu de constater qu'un sérieux doute subsiste concernant la condition de domicile suisse des bénéficiaires de la prestation imposable. Dans ces conditions, une perte du droit au remboursement de l'impôt anticipé ne peut être d'emblée exclue et l'obligation fiscale doit être accomplie par le biais de la procédure ordinaire (cf. consid. 5.1.6). C'est dès lors à bon droit que l'AFC a refusé d'accorder le bénéfice de la procédure de déclaration à la recourante 1.

Par ailleurs, à supposer que la date d'échéance de la prestation imposable soit fixée au 31 décembre 2000, comme l'a fait l'AFC dans sa décision sur réclamation du 23 juin 2010, il sied de remarquer qu'B._____ n'était plus domiciliée en Suisse à cette date et qu'A._____ ne semble pas avoir rempli ses obligations fiscales pour l'année 2001-B (cf. les faits lettre M.b ci-avant), selon les documents transmis par l'AFC. N'ayant, selon toute vraisemblance, pas annoncé l'excédent de liquidation grevé de l'impôt anticipé, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou ultérieurement, en communiquant des renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation, A._____ semble être déchue du droit au remboursement de l'impôt anticipé (cf. consid. 5.1.8). Dans ces conditions, même en admettant que l'échéance soit fixée au 31 décembre 2000, la procédure de déclaration ne saurait être mise en œuvre. Il n'est à cet égard pas important de savoir que l'Administration fiscale cantonale disposait de tous les renseignements nécessaires, compte tenu des déclarations d'impôt déposées par la recourante 1, pour procéder à la taxation d'A._____. Selon la jurisprudence, le fisc peut en principe partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 LHID (cf. consid. 5.1.8 ci-avant), sans qu'il puisse être exigé de lui qu'il fasse des comparaisons entre les différents contribuables pour procéder à la taxation.

Par ailleurs, les griefs des recourants selon lesquels le principe de l'autotaxation et « les règles particulières (…) en matière de TVA » ne s'appliqueraient en l'occurrence pas sont mal fondés (cf. également le consid. 5.1.2 à ce sujet et la jurisprudence y citée). Enfin, comme l'indique l'autorité inférieure dans sa réponse du 29 novembre 2010, l'impôt

anticipé n'ayant pas (encore) été payé et la décision refusant la procédure de déclaration n'étant pas encore entrée en force, la question du remboursement éventuel de l'impôt anticipé ne se pose pas encore. Les dispositions y relatives invoquées par les recourants (en particulier les art. 22 al. 2 LIA et 51 al. 2 OIA) ne leur sont dès lors d'aucun secours.

7.1.3. La position de l'AFC dans sa décision sur réclamation du 23 juin 2010, qui considère que la prestation serait en l'occurrence échue au plus tôt le 31 décembre 2000 en considération du fait qu'il ressortait du bilan de la recourante 1 établi à cette date que cette dernière avait alors renoncé aux créances en paiement du prix du transfert de patrimoine qu'elle détenait contre ses actionnaires, ne saurait être suivie. Compte tenu du caractère primordial que revêt la protection d'éventuels créanciers, la validité d'une renonciation unilatérale de la part de la recourante 1 aux créances en paiement du prix des lots qu'elle détenait à l'encontre de ses actionnaires apparaît fort contestable. Cette hypothèse est en contradiction avec le fait que les créances susmentionnées ont par la suite 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. 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 (cf. consid. 8.1.3 ci-avant). Il porte en revanche à conséquence en ce qui concerne les intérêts de 5% l'an qui ne courent que dès le 30 janvier 2002 et non pas dès le 30 janvier 2001. Sur ce point, le chiffre 2 du dispositif de la décision sur réclamation prise le 23 juin 2010 par l'AFC doit être modifié. Le recours doit par conséquent être très partiellement admis.

7.2. L'AFC a reconnu le recourant 2 solidairement responsable, avec la recourante 1, du paiement de l'impôt, des intérêts et des frais, 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 le recourant 2 est le liquidateur de la recourante 1, ni que la créance d'impôt, les intérêts et les frais ont pris naissance pendant sa gestion, il s'agit donc uniquement d'examiner si le recourant 2 peut exciper de la clause libératoire prévue à l'art. 15 al. 2 LIA (cf. consid. 6 ci-avant).

S'agissant des revenus de capitaux mobiliers, 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. 5.1.3 ci-avant). En

l'absence d'autorisation de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration de la prestation imposable, le recourant 2 devait donc envisager que la demande de la recourante 1 pouvait être rejetée. Au vu de la règle claire de l'art. 14 al. 1 LIA (cf. consid. 5.1.2 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 pas été le cas en l'occurrence. Il apparaît dès lors que le recourant 2 n'a pas entrepris tout ce que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui pour exécuter la créance fiscale. Les efforts qu'il aurait le cas échéant ultérieurement consenti à cet effet, notamment concernant les montants d'impôt dus sur les parts distribuées à B._____ et A._____, ne sauraient par ailleurs le libérer de sa responsabilité, en tant qu'ils sont restés vains et apparaissent clairement tardifs. Au demeurant, 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. Les démarches entreprises en ce sens par le recourant 2 ne saurait dès lors le libérer de sa responsabilité. Celui-ci ne pouvait en effet 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. 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 2 avait pris de telles dispositions, il n'aurait nullement eu besoin de surveiller par la suite les agissements des actionnaires. 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 2 ait indiqué le 1er octobre 2002 comme échéance de la prestation (cf. les faits lettre D ci-avant) 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. Le recourant 2, président d'une société ayant pour but l'exploitation d'une fiduciaire, 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 2 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). Il apparaît dès lors que c'est à bon droit que l'AFC a considéré que le recourant 2 devait répondre, solidairement avec la recourante 1, du paiement de la créance fiscale, des intérêts et frais. Compte tenu de la modification du chiffre 2 du dispositif de la décision sur réclamation du 23 juin 2010 (cf. consid. 7.1.3 ci-avant), il convient également de modifier le chiffre 3 de ladite décision en conséquence. Le recours doit par conséquent être très partiellement admis sur ce point.

8. Demeure la question de la mainlevée de l'opposition au commandement de payer n° … du 22 février 2005 de l'Office des poursuites de ... notifié à la recourante 1.

8.1. L'AFC doit, dans le dispositif de sa décision, prononcer la levée de l'opposition, en précisant le montant sur lequel elle porte et en se référant à une poursuite en cours. Lorsque l'opposition est écartée sans indication plus précise quant au montant, elle est levée à concurrence de la créance totale pour laquelle la poursuite a été requise (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-579/2009 du 29 août 2011 consid. 6.1, A-1898/2009 du 26 août 2010 consid. 8.2 et A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 6.1 et les références citées).

8.2. En l'occurrence, le commandement de payer notifié à la recourante 1 porte sur un montant d'impôt de CHF 82'049.50, plus intérêts moratoires de 5% l'an dès le 31 janvier 2002, ainsi que les frais de la poursuite par CHF 110.85. Dans sa décision sur réclamation prise le 23 juin 2010, l'AFC a fixé le montant dû par la recourante 1 à CHF 75'356.65, plus intérêt moratoires de 5% dès le 30 janvier 2001 et les frais de la poursuite n° … de l'Office des poursuites de ... de CHF 110.85. Elle a également levé l'opposition au commandement de payer dans la poursuite précitée, sans préciser que celle-ci n'était levée qu'à concurrence du montant précité de CHF 75'356.65. Il convient dès lors d'admettre le recours sur ce point. Le chiffre 4 du dispositif de la décision sur réclamation prise le 23 juin 2010 par l'AFC est dès lors modifié en conséquence en ce sens que l'opposition formée à l'encontre du commandement de payer dans la poursuite n° … de l'Office des poursuites de ... est levée à concurrence de CHF 75'356.65, plus intérêt moratoires de 5% dès le 30 janvier 2002 et les frais de la poursuite n° … de l'Office des poursuites de ... de CHF 110.85.

9. Subsistent les frais et dépens, sur lesquels il reste à statuer.

9.1. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (voir également les 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 son dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel. Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, applicable par renvoi de l'art. 37 LTAF, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également l'art. 7 FITAF).

9.2. En l'occurrence, le recours est partiellement admis (voir les consid. 7.1.3., 7.2 et 8.2 ci-avant), mais pour une portion minime, si bien qu'elle n'a pas d'incidence sur la fixation des frais et dépens (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 7.2, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 11 et A-1599/2006 du 10 mars 2008 consid. 5). Pour le surplus, il est rejeté dans la mesure où il est recevable (cf. les consid. 1.2 et 2). En considération de ce qui précède, les recourants supporteront l'intégralité des frais de procédure fixés à CHF 3'300.-, montant qui sera compensé avec celui – équivalent – de l'avance de frais déjà effectuée. Au vu du sort du recours, rejeté pour l'essentiel dans la mesure où il est recevable, les recourants n'ont pas droit à des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours des recourants est partiellement admis, dans la mesure où il est recevable ; pour le surplus il est rejeté.

2.
Le dispositif de la décision sur réclamation prise le 23 juin 2010 par l'AFC est modifié comme suit:

2.1. Le chiffre 2 de ladite décision est modifié dans ce sens que la recourante 1 doit payer un montant de CHF 75'356.65, plus intérêt moratoires de 5% dès le 30 janvier 2002 et les frais de la poursuite n° … de l'Office des poursuites de ... de CHF 110.85.

2.2. Le chiffre 3 de ladite décision est modifié dans ce sens que le recourant 2 est solidairement responsable avec la recourante 1 du paiement de l'impôt, des intérêts et de frais figurant sous chiffre 2.1. ci-avant.

2.3. Le chiffre 4 de ladite décision est modifié dans ce sens que l'opposition formée à l'encontre du commandement de payer dans la poursuite n° … de l'Office des poursuites de ... est levée à concurrence de CHF 75'356.65, plus intérêt moratoires de 5% dès le 30 janvier 2002 et les frais de la poursuite n° … de l'Office des poursuites de ... de CHF 110.85.

3.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 3'300.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de CHF 3'300.--.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

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

La présidente du collège : Le greffier :

Salome Zimmermann Daniel de Vries Reilingh

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 fédérale 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :