Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.75/2002 /svc

Arrêt du 23 janvier 2003
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Hungerbühler, Müller, Yersin et Merkli,
greffière Kurtoglu-Jolidon.

D.G._____ et E.G._____,
recourants,
représentés par Me Yves Noël, avocat, avenue du
Tribunal-Fédéral 27, 1005 Lausanne,

contre

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Commission d'impôt et recette de E._____,
représentée par
Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Chavannes 37, 1014 Lausanne

art. 127 al. 3 Cst.: double imposition intercantonale, liquidation d'une société immobilière

(recours de droit public contre la décision de taxation de l'Administration fiscale du canton de Zurich du 19 février 2002 et contre la décision de taxation de la Commission d'impôt et recette de E._____ du 7 février 2000)

Faits:
A.
D.G._____ et E.G._____ détenaient l'entier du capital-actions de 50'000 fr. de la société immobilière T._____ SA, entièrement libéré et divisé en 50 actions au porteur de 1'000 fr. Le siège de la société était à E._____. Son seul actif était la parcelle xxx sise à E._____ sur laquelle se trouve un immeuble d'habitation.
B.
Ayant décidé de liquider leur société immobilière, les époux G._____, alors domiciliés dans le canton de Zurich, ont demandé aux administrations fiscales zurichoise et vaudoise des renseignements sur le traitement fiscal de cette liquidation. Par courrier du 3 avril 1998, l'Administration fiscale zurichoise leur a exposé les systèmes fédéral et zurichois de l'imposition de l'excédent de liquidation. Sur demande de D.G._____ et E.G._____, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration des impôts vaudoise) a fixé, par courrier du 13 novembre 1998, la valeur de transfert de l'immeuble de T._____ SA, dans le cadre d'une liquidation privilégiée, à 4'350'000 fr. Elle attirait également l'attention des époux G._____ sur le fait qu'ils devaient être domiciliés dans le canton de Vaud avant la radiation de la société au registre du commerce pour qu'ils y soient imposés sur l'excédent de liquidation en tant qu'actionnaires et ainsi bénéficier du régime d'imposition privilégiée prévu par ce canton.

Le 2 mars 1999, T._____ SA a été dissoute. Par acte notarié du même jour, T._____ SA en liquidation a transféré aux époux G._____, en propriété commune, la parcelle xxx d'une valeur de 4'350'000 fr. Selon cet acte, ledit montant a été acquitté "par compensation de créances" entre les parties. D.G._____ et E.G._____ ont, en outre, repris la dette de 354'354 fr. qu'avait T._____ SA auprès de O._____.

L'appel aux créanciers a été publié dans la Feuille officielle suisse du commerce. Puis, les conditions d'une répartition anticipée de l'actif étant réalisées, le liquidateur a requis, le 8 juillet 1999, la radiation de la société au registre du commerce.

A cette même date, D.G._____ a rempli les formules 102 et 1050 relatives à l'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation. Le montant de la prestation soumise à l'impôt anticipé indiqué était de 3'786'342.35 fr. et la date d'échéance le 2 mars 1999.

Entre-temps, soit le 15 mai 1999, D.G._____ et E.G._____ ont transféré leur domicile du canton de Zurich dans le canton de Vaud.
C.
Par décision de taxation définitive du 7 février 2000, la Commission d'impôt et recette de E._____ a fixé l'excédent de liquidation de la société immobilière à 3'794'700 fr. L'impôt unique et distinct cantonal et communal, pour l'année de taxation 1999, sur la part du bénéfice obtenue par les actionnaires se montait à 138'791.15 fr., compte tenu de la réduction de 75% dudit impôt. Le bordereau mentionne le 9 juillet 1999 comme date de la fin de la liquidation.

La raison sociale T._____ SA en liquidation a été radiée du registre du commerce le 29 mars 2000.

Le 16 octobre 2000, l'Administration fiscale zurichoise a notifié aux époux G._____ une proposition de taxation ("Einschätzungsvorschlag") de l'impôt cantonal et communal sur le revenu et sur la fortune pour la période allant du 1er janvier 1999 au 15 mai 1999. L'excédent de liquidation obtenu de la société T._____ SA était compris dans le revenu arrêté à 3'786'300 fr. imposable au taux de 4'271'400 fr. Malgré un courrier de D.G._____ et E.G._____ expliquant que ledit excédent avait déjà été imposé dans le canton de Vaud, la liquidation s'étant terminée le 9 juillet 1999, soit après le déménagement des époux G._____ dans ce canton, l'Administration fiscale zurichoise a maintenu sa position par décision de taxation ("Einschätzungsentscheid") du 19 février 2002.
D.
Agissant par la voie du recours de droit public contre les cantons de Zurich et de Vaud, D.G._____ et E.G._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de dire que seul le canton de Vaud est compétent pour imposer l'excédent de liquidation et d'annuler la décision de taxation de l'Administration fiscale zurichoise du 19 février 2002. Subsidiairement, ils l'invitent à dire que le canton de Zurich est seul compétent pour imposer l'excédent de liquidation, à annuler la décision de taxation de la Commission d'impôt et recette de E._____ du 7 février 2000 et à ordonner au canton de Vaud et à la commune de E._____ de restituer, avec intérêts, l'entier de l'impôt unique et distinct prélevé.

L'Administration fiscale zurichoise conclut au rejet du recours en tant qu'il est dirigé contre le canton de Zurich. L'Administration des impôts vaudoise déclare adhérer aux motifs et conclusions du recours.

Les parties ont confirmé leurs conclusions lors d'un deuxième échange d'écritures.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Le contribuable qui se plaint d'être imposé à double peut former un recours de droit public pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst. dont la portée est similaire, cf. Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle Constitution fédérale in: FF 1997 I 1 ss, p. 352/353) au plus tard dans les trente jours dès la notification de la dernière prétention fiscale qui, selon lui, constitue la double imposition. L'épuisement des instances cantonales de recours n'est pas nécessaire (art. 86 al. 2 OJ). Le recours déposé en temps utile contre la décision du dernier canton qui a statué peut également être dirigé contre la décision de taxation antérieure qui a été prise par l'autre canton et qui est déjà entrée en force (cf. art. 89 al. 3 OJ; ATF 123 I 289 consid. 1a p. 291).

Les intéressés dirigent leur recours contre les cantons de Zurich et de Vaud. Ils concluent à l'annulation de

la décision de taxation de l'Administration fiscale zurichoise du 19 février 2002. Leur recours est recevable à cet égard. Il est également recevable en tant qu'il est dirigé à titre subsidiaire contre la décision de taxation de la Commission d'impôt et recette de E._____ du 7 février 2000.
1.2 Le recours de droit public n'a en principe qu'un caractère cassatoire (ATF 127 II 1 consid. 2c p. 5; 126 II 377 consid. 8b p. 395; 125 II 86 consid. 5a p. 96). Il est toutefois fait exception à cette règle lorsque le recours est fondé sur le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale et qu'il apparaît nécessaire de donner des instructions aux cantons concernés sur les limites de leur compétence fiscale ou pour ordonner le remboursement d'impôts perçus au mépris de l'interdiction constitutionnelle de la double imposition. Les conclusions des intéressés allant au-delà de la simple annulation de l'arrêt attaqué sont donc recevables (Revue fiscale 2001 p. 340 consid. 1b p. 341 et les références citées, 2P.119/2000), à l'exception de celle relative à l'allocation d'un intérêt sur un éventuel trop-perçu d'impôt à restituer.

En effet, en dehors des cas de double imposition et d'autres exceptions non réalisées en l'espèce (art. 86 al. 2 OJ), le recours de droit public (de nature purement cassatoire) n'est recevable qu'à l'encontre d'une décision de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 OJ). L'allocation d'un intérêt moratoire ne relève pas de l'interdiction de la double imposition, mais de l'application du droit cantonal (cf. sur ce point, Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Band 4, § 12, III C 2, no 8) et la décision vaudoise mise en cause par les recourants n'examine nullement cette question et n'émane pas d'une dernière instance cantonale. Par conséquent, la conclusion tendant à ce qu'un intérêt au taux légal rémunère les montants d'impôt éventuellement perçus en trop par le canton de Vaud est irrecevable.
1.3 Pour le surplus, déposé en temps utile contre une décision qui touche les recourants dans leurs intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.
1.4 Saisi d'un recours en matière de double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral dispose d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit (RDAF 2001 II 506, 2P.289/2000; Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: Archives 68 p. 449 ss, p. 488; Peter Locher, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, in: ZBl 91/1990 p. 97 ss, p. 105 et les références citées).
2.
2.1 Le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst.) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle); en outre, le Tribunal fédéral a déduit des art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst., le principe selon lequel un canton ne peut imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujetti aux impôts dans un autre canton (ATF 125 I 458 consid. 2a p. 466/467, 54 consid. 1b p. 55/56; 121 I 259 consid. 2a p. 261 et les références citées).
2.2 L'Administration fiscale zurichoise a estimé que le transfert de l'immeuble de la société aux actionnaires constituait une distribution de dividende en nature. Cette distribution a été décidée par l'assemblée générale qui a voté la dissolution le 2 mars 1999 et le transfert de l'immeuble a eu lieu à cette même date, de sorte que celle-ci ferait foi. Comme les recourants avaient encore leur domicile dans le canton de Zurich à ce moment-là, ladite administration a inclus l'excédent de liquidation dans leur revenu imposable avec leurs autres revenus acquis du 1er janvier au 15 mai 1999 (§ 49 et 50 LI/ZH) et l'ont soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire - sans réduction particulière (§ 20 al. 1 let. c de la loi fiscale zurichoise du 8 juin 1997 [ci-après: LI/ZH], entrée en vigueur le 1er janvier 1999) - pour la période allant du 1er janvier au 15 mai 1999. Le fait que la liquidation n'était pas terminée le 2 mars 1999, en particulier que l'appel aux créanciers n'avait pas encore eu lieu, ne serait pas relevant, car cet appel n'était, dans le cas présent, qu'un acte de pure forme en l'absence d'incertitude quant à l'existence d'éventuels créanciers de la société.
2.3 Les autorités vaudoises ont considéré que la liquidation de la société immobilière s'était terminée le 9 juillet 1999, soit le lendemain de la réquisition de radiation au registre du commerce. C'était donc à cette date que les recourants ont acquis l'excédent de liquidation. L'impôt étant dû au moment de l'acquisition de la prestation ou du bénéfice (art. 29 al. 3 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux [ci-après: aLI/VD], en vigueur en 1999) et les recourants étant domiciliés dans le canton de Vaud à ce moment-là, l'Administration des impôts vaudoise s'est estimée compétente pour imposer ledit excédent. Elle l'a donc

soumis à un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire (art. 29 al. 1 let. d aLI/VD), au taux de 7% (art. 29 al. 4 let. c aLI/VD), réduit de 75% conformément à l'art 135 al. 1 et 2 aLI/VD qui dispose que:
"Les sociétés immobilières constituées avant le 1er janvier 1995, qui décident leur dissolution pour permettre le transfert de leurs immeubles à leurs actionnaires, proportionnellement à leur participation au capital-actions, et dont la liquidation est terminée avant le 1er janvier 2000, bénéficient d'une réduction de 75% de l'impôt frappant le bénéfice réalisé à l'occasion du transfert immobilier.

L'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire est réduit dans la même proportion."
Les autres revenus des recourants acquis après leur arrivée dans le canton de Vaud ont été annualisés et soumis à l'impôt sur le bénéfice au pro rata de la présence des recourants dans ce canton, soit sept mois et demi.
2.4 Selon les recourants, le canton compétent pour imposer l'excédent de liquidation est celui où ils étaient domiciliés au moment où cet excédent est devenu exigible. Or, l'excédent pouvait être acquis, au plus tôt, au terme de l'écoulement du délai de l'appel aux créanciers. Comme les recourants étaient domiciliés dans le canton de Vaud ce moment-là, la compétence de taxer cet excédent reviendrait à ce canton.
3.
L'excédent de liquidation, obtenu par les recourants, de la société immobilière a été soumis par le canton de Zurich à l'impôt sur le revenu cantonal et communal pour la période fiscale 1999 et par le canton de Vaud à l'impôt unique et distinct dû par les actionnaires pour l'année fiscale 1999. Les recourants sont donc victimes d'une double imposition effective.

Pour déterminer à quel canton revient le droit d'imposer l'excédent en cause, il convient d'abord de déterminer à quel moment, selon le droit des sociétés, l'actionnaire acquiert un excédent de liquidation.
3.1 La dissolution d'une société ouvre l'étape de la liquidation - sauf en cas de fusion, de reprise par une corporation de droit public ou de transformation en société à responsabilité limitée - (art. 738 CO). Lors d'une dissolution avec liquidation, la société en liquidation garde sa personnalité juridique aussi longtemps que la répartition entre actionnaires n'est pas terminée (art. 739 al. 1 CO). Le but de la société est alors sa liquidation aux meilleures conditions possibles (Roland Ruedin, Droit des sociétés, p. 366). Il s'agit de terminer les affaires courantes, de recouvrer les créances, de réaliser les actifs, de payer les dettes, de rembourser les apports des associés et de répartir entre eux le bénéfice ou la perte de liquidation (Roland Ruedin, op. cit., p. 368). Les liquidateurs sont tenus de dresser un bilan d'entrée en liquidation (art. 742 al. 1 CO). Afin de déterminer le passif, l'art. 742 al. 2 CO, de droit impératif, prévoit de procéder à un appel aux créanciers. Même si une société n'a que quelques dettes, elle est tenue de procéder à cet appel (ATF 115 II 272 consid. 2 p. 273; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2ème édition, no 1957b p. 1037; Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz Peter Nobel, Schweizerisches
Aktienrecht, § 56 no 94 p. 860). Les revendications des éventuels créanciers sont prises en compte jusqu'au moment de la répartition de l'actif restant à la fin de la liquidation (Pascal Montavon, Droit Suisse de la SA, Tome III, p. 370). Une fois les opérations de liquidation terminées, notamment le paiement de toutes les dettes, les liquidateurs dressent en principe un bilan de clôture (bien que ce dernier ne soit pas expressément prévu dans la loi). C'est sur la base de ce bilan que sera réparti le produit de liquidation entre les actionnaires (Peter Böckli, op. cit., no 1960 p. 1042; Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, op. cit., § 56 no 86 p. 859; Pascal Montavon, op. cit., p. 374; Roland Ruedin, op. cit., p. 374). La répartition ne peut se faire qu'après le délai d'une année dès le jour où l'appel aux créanciers a été publié pour la troisième fois, voire après un délai de trois mois si un réviseur particulièrement qualifié atteste que les dettes sont éteintes et qu'on peut inférer des circonstances qu'aucun intérêt de tiers n'est mis en péril (art. 745 al. 2 et 3 CO). Les liquidations informelles, dans les sociétés à personnalité juridique, sont contraires au droit. Il en va ainsi des liquidations de fait et
tacite. Cette dernière consiste à exécuter toutes les opérations matérielles de liquidation sans respecter les formalités protectrices légales puis à requérir la radiation (Roland Ruedin, op. cit., p. 378/379). La radiation ne peut et ne doit être requise par les liquidateurs que si la liquidation a été faite conformément aux dispositions légales en la matière. Dans tous les cas, les liquidateurs doivent prouver que la triple publication de l'appel aux créanciers dans la Feuille officielle suisse du commerce a eu lieu et que le délai légal est expiré (Circulaire no 8 de l'Administration fédérale des contributions du 6 mai 1985 sur la liquidation et radiation des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives; fin de l'assujettissement in: Archives de droit fiscal suisse 54 p. 31).

Lors de la dissolution de la société anonyme, toute action donne droit à une part du bénéfice résultant de la liquidation de la société (art. 660 al. 2 CO). Il s'agit du dividende de liquidation proprement dit, à distinguer de la part relative au remboursement du capital de dotation initial (Pascal Montavon, op. cit., p. 244). Ce droit présente de nombreuses similitudes avec le droit à une part au bénéfice, car il consiste à répartir des bénéfices non distribués au cours de la vie sociale. Il est conditionnel durant toute l'existence de la société mais, après la dissolution et le paiement des dettes, il se transforme en une créance contre la société, puisque celle-ci est tenue de répartir son actif entre les actionnaires (art. 745 al. 1 CO; Peter Böckli, op. cit., no 1960e p. 1043; Wolfhart Bürgi/ U. Nordmann-Zimmermann, Commentaire zurichois, n. 2 ad art. 745 CO). Ce droit ne se concrétise donc qu'à la fin de la liquidation de la société (Roland Ruedin, op. cit., p. 284) puisqu'aucune répartition de dividende ne peut avoir lieu auparavant (Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, op. cit., § 56 no 114 p. 863; Pascal Montavon, op. cit., p. 366). En général, la part de liquidation de chaque actionnaire lui est payée par le
versement d'une somme d'argent. Toutefois, à la demande 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 actif de la société (Wolfhart Bürgi/U. Nordmann-Zimmermann, op. cit., n. 14 ad art. 745 CO). 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.

Il résulte de ce qui précède que l'actionnaire a un droit à l'excédent de liquidation qui découle de sa qualité d'actionnaire, mais que ce droit ne se transforme en créance contre la société qu'à la fin de la procédure de liquidation. Il ne peut être tiré argument, comme le fait l'Administration fiscale zurichoise, du seul fait qu'apparemment la société dissoute n'avait pas de créancier et que l'appel aux créanciers était purement formel pour admettre la légalité d'une distribution anticipée de l'excédent. En effet, comme on l'a vu ci-dessus, la protection d'éventuels créanciers est primordiale et les liquidations informelles interdites.
3.2 La société en question a procédé aux différentes démarches obligatoires lors d'une liquidation. Elle a publié les trois appels aux créanciers dans la Feuille officielle suisse du commerce. Ce n'est qu'après l'expiration du délai de trois mois dès la publication du troisième appel que la fiduciaire a émis l'attestation en vue d'une répartition anticipée de l'actif. Cette attestation établit que, selon l'appréciation des réviseurs, les dettes de la société dissoute sont éteintes et qu'aucun intérêt de tiers n'est mis en péril par une répartition anticipée de l'actif. Elle est datée du 5 juillet 1999. C'est donc au plus tôt à cette date que les actionnaires pouvaient acquérir l'excédent de liquidation. Et ce, pour autant que les autres actes de liquidation (paiement des dettes, recouvrement des créances, etc.) aient été effectués auparavant.
4.
4.1 D'après les principes généraux du droit fiscal, un revenu est considéré comme réalisé lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à obtenir un bien ou une prestation. Les revenus en argent sont réalisés au moment du paiement, du virement au compte de chèques ou de banque ou du transfert sous une autre forme de la somme d'argent dans le patrimoine du contribuable (ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; 105 Ib 238 consid. 4 p. 242). Il faut que la prétention, de potentielle, soit devenue actuelle par une concrétisation la rendant disponible (Walter Ryser / Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 162). S'agissant d'une prestation en nature, c'est l'acquisition de la propriété qui est déterminante pour fixer le moment de la réalisation du revenu (RDAF 1997 II 564 consid. 3b/aa p. 569, 2A.341/1993).
4.2 L'excédent de liquidation imposable 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 que ces prestations ne représentent pas le remboursement du capital existant au moment de la dissolution (ATF 115 Ib 274 consid. 9c p. 279; 106 Ib 375 consid. 2a p. 377).

Selon la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct (RDAF 1997 II 175, 2A.392/1994), 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, autrement dit lorsque les affaires courantes sont liquidées, les actifs réalisés, les engagements remplis et d'éventuels excédents d'actifs répartis. Cette réglementation correspond à la règle inscrite à l'art. 745 al. 1 CO, d'après laquelle l'actif d'une société dissoute est, après paiement des dettes sauf disposition contraire des statuts, réparti entre les actionnaires".

Ainsi, lorsqu'une liquidation se déroule selon les prescriptions légales, les règles de droit commercial (cf. consid. 3) s'appliquent également sur le plan fiscal.
4.3 Dans le cas présent, la liquidation a été faite conformément aux dispositions y relatives (notamment l'appel aux créanciers). L'excédent de liquidation n'a été acquis sur le plan fiscal en principe qu'à la fin de la liquidation de la société; il ne pouvait en tout cas pas l'être avant l'écoulement du délai de trois mois après le dernier appel aux créanciers. C'est ainsi au plus tôt au mois de juillet 1999 (cf. consid. 3.2) que les contribuables ont acquis une créance contre la société, soit un droit à l'excédent de liquidation. Il est vrai que l'acte notarié du transfert de l'immeuble de la société immobilière aux actionnaires est daté du 2 mars 1999. Ce transfert n'apparaît pas toutefois comme le versement en nature d'un excédent de liquidation, mais comme un transfert ordinaire, dont le prix a été acquitté par compensation de créances. Les actionnaires demeuraient donc débiteurs du prix de transfert de l'immeuble jusqu'à la fin de la liquidation. Cela signifie que, si des créanciers s'étaient annoncés alors que le transfert avait déjà eu lieu, les recourants auraient dû verser les montants nécessaires pour acquitter les créances présentées. L'attestation du réviseur du 5 juillet 1999, qui mentionne que les dettes de la société dissoute sont éteintes et qu'aucun intérêt de tiers n'est mis en péril par une répartition anticipée de l'actif, a mis fin au statut de débiteurs des actionnaires qui acquéraient alors un droit ferme à l'excédent de liquidation susceptible de compenser leur dette du prix de l'immeuble envers la société. L'acquisition de l'excédent ne pouvait donc pas être définitive avant juillet 1999. La question de savoir ce qui s'est passé entre la réquisition de radiation intervenue le 8 juillet 1999 et la radiation effective de la société au registre du commerce, le 29 mars 2000, n'est, en l'occurrence, pas pertinente.

Cette solution s'impose d'autant plus qu'il s'agit d'une liquidation privilégiée, institution instaurée pour favoriser la disparition des sociétés immobilières (cf. Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, in FF 1983 III 1 ss p. 70 et 250). En effet, ces sociétés qui n'ont souvent qu'une existence formelle ne font que détenir des immeubles sans développer d'autres activités. Vu l'importance de leurs réserves latentes, une liquidation, même justifiée et souhaitée par les intéressés, serait impossible en raison du poids de la charge fiscale. La liquidation a donc été rendue avantageuse pour que ces sociétés puissent être juridiquement liquidées. Comme la disparition juridique de la société est l'élément déterminant de la liquidation privilégiée, il paraît d'autant plus logique d'admettre que l'excédent n'est acquis qu'à la date déterminante selon le droit des sociétés.
4.4 La position de l'Administration fiscale zurichoise, consistant à privilégier l'aspect économique de la liquidation ne peut, en l'occurrence, être suivie. Elle pourrait se justifier 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. Toutefois, comme on l'a vu ci-dessus, les recourants ont observé la procédure de liquidation.

Les autorités zurichoises tirent également argument du fait que les recourants ont indiqué, comme date d'échéance de la prestation dans les formules relatives à l'impôt anticipé, le 2 mars 1999, soit la date du transfert de l'immeuble. De toute évidence, cette mention était inexacte puisque l'excédent de liquidation ne pouvait être acquis à ce moment-là, la liquidation n'étant pas terminée. Cette erreur n'avait d'ailleurs pas de conséquence puisque, quelle que soit la date de son acquisition, l'excédent de liquidation était soumis à l'impôt anticipé (art. 20 de l'ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966 [RS 642.211]). Au demeurant, les formules ont été remplies le 8 juillet 1999, soit le jour de la réquisition de la radiation.
5.
Au regard de ce qui précède, les recourants n'ont acquis l'excédent de liquidation en cause qu'à la fin de la liquidation de la société T._____ SA, soit en juillet 1999 au plus tôt.

S'agissant d'un revenu de la fortune mobilière, c'est le canton de domicile de l'actionnaire au moment de l'exigibilité de l'excédent qui est compétent pour imposer ce revenu (ATF 83 I 100 consid. 4 p. 108/109 ; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, p. 83). Or, les recourants étaient domiciliés dans le canton de Vaud au moment de l'acquisition de l'excédent, soit au mois de juillet 1999. C'est donc à ce dernier que revient le droit d'imposer l'excédent de liquidation.

6.
En tant qu'il est dirigé contre le canton de Zurich, le présent recours est admis et la décision de taxation rendue le 19 février 2002 par l'Administration fiscale zurichoise est annulée. Il appartiendra à cette administration de procéder à une nouvelle taxation pour la période fiscale du 1er janvier au 15 mai 1999. En revanche, en tant qu'il est dirigé contre le canton de Vaud, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le canton de Zurich, dont les intérêts pécuniaires sont en cause, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 et 2 a contrario en relation avec les art. 153 et 153a OJ). Il versera en outre une indemnité à titre de dépens aux recourants qui obtiennent gain de cause avec l'assistance d'un avocat (art. 159 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est admis en tant qu'il est dirigé contre le canton de Zurich et la décision prise le 19 février 2002 par l'Administration cantonale des impôts du canton de Zurich est annulée.
2.
Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il est dirigé contre le canton de Vaud.
3.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du canton de Zurich.
4.
Le canton de Zurich versera une indemnité de 2'000 fr. aux recourants à titre de dépens.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale du canton de Zurich et à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud.
Lausanne, le 23 janvier 2003
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: