Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-4216/2007 et A-4230/2007
{T 0/2}

Arrêt du 24 juillet 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Daniel Riedo, Markus Metz, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

Société Immobilière X._____ en liquidation, ***, et **Y._____**, ***
représentés par Maître Pierre Gillioz, ***,
recourants,

contre

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

Objet

Impôt anticipé, procédure de déclaration, évasion fiscale, obligation de donner des renseignements, responsabilité solidaire du liquidateur de la société; art. 20, 21 al. 2, 48 et 15 LIA, art. 24 al. 1 et 2 OIA.

Faits :

A.
La société immobilière X._____ (ci-après: la SI X._____) fut fondée à *** le ***. Elle a pour but, selon l'extrait du registre du commerce de l'Etat de ***, l'acquisition, la construction, la location et la vente de tous immeubles situés dans le canton de ***. Son capital-actions s'élève à Fr. ***.

Z._____ SA, sise à ***, fut crée le *** et a pour but, selon l'extrait du Registre du commerce de l'Etat de ***, la prospection dans le domaine commercial, agricole et immobilier.

B.
En date du 15 avril 2000, W._____ SA, représentée par A._____, aliéna la totalité du capital-actions de la SI X._____ à Z._____ SA, représentée par Y._____ et B._____, contre payement du prix de Fr. 3'900'000.--, selon convention de vente du 13 avril 2000.

C.
Le 25 avril 2000, le siège de la SI X._____ fut déplacé à ***, à l'adresse de Y._____, lequel fut en outre inscrit comme administrateur unique de la société. Lors de son assemblée générale extraordinaire tenue en décembre 2001, la SI X._____ décida de sa dissolution et entra en liquidation. Y._____ fut à cet effet désigné liquidateur de la société.

Par demande du 30 septembre 2003, la SI X._____ requit l'Administration fédérale des contributions (AFC) de l'autoriser à remplacer le paiement de l'impôt anticipé, calculé sur un excédent de liquidation de Fr. 6'513'265.49, par une déclaration de la prestation imposable, en mentionnant Z._____ SA comme unique bénéficiaire.

D.
Par courrier du 24 octobre 2003, l'AFC invita Y._____ à lui fournir certains documents. A cette occasion, elle le rendit attentif au fait que les personnes chargées de la liquidation sont solidairement responsables avec le contribuable du paiement des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui

échoient durant leur gestion, jusqu'à concurrence du produit de liquidation.

Le 11 novembre 2003, Y._____ adressa à l'AFC des copies du bilan final de liquidation et de la formule 1050 (« Impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent en cas de liquidation d'une société immobilière selon l'art. 207 LIFD – Demande de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration »). Ce dernier document faisait état d'un excédent de liquidation de Fr. 6'513'265.49 et indiquait Z._____ SA comme unique bénéficiaire.

E.
Le 4 décembre 2003, Y._____ transmit à l'AFC une copie de la convention de vente d'actions du 13 avril 2000, en précisant qu'il n'y avait aucune relation entre le vendeur et l'acheteur et en indiquant que C._____ était l'actionnaire de Z._____ SA. Par fax du 20 janvier 2004, Y._____ communiqua ensuite à l'AFC que, selon les informations qu'il avait reçues de la part de A._____, le tiers pour lequel W._____ SA avait agi dans le cadre de la convention du 13 novembre 2000 était de nationalité suisse et domicilié en Suisse. En date du 24 février 2004, Y._____ communiqua finalement à l'AFC que A._____ avait agi pour le compte de D._____, domicilié ***, et que celui-ci était le seul actionnaire de W._____ SA. Le 1er mars 2004, il fit également parvenir à l'AFC la copie d'un courrier reçu de A._____, selon lequel W._____ SA avait agi pour le compte de E._____ SA, à *** (Suisse), dissoute par suite de faillite le 18 juin 2001.

F.
Par courrier du 31 mars 2004, l'AFC attira l'attention de la SI X._____ sur le fait qu'elle ne disposait d'aucun document l'informant précisément sur l'identité réelle de son précédent actionnaire et devait en conséquences refuser la demande de procédure de déclaration. A cette occasion, l'AFC exposa également qu'au vu des éléments dont elle avait connaissance, le procédé utilisé permettait d'éluder l'impôt. Au surplus, l'AFC releva à nouveau la responsabilité solidaire dont répondent les personnes chargées de la liquidation d'une société.

Par courrier du 26 avril 2004, la SI X._____ fit d'une part valoir que les conditions d'une évasion fiscale n'étaient en l'occurrence pas

réalisées et, d'autre part, que la créance d'impôt anticipé dû sur les bénéfices reportés de la SI jusqu'en 1997 était désormais prescrite.

Dans sa lettre du 19 mai 2004 adressé au conseil de la SI X._____, l'AFC maintint la position exprimée dans son courrier du 31 mars 2004 et écarta l'exception de prescription.

G.
Le 20 juillet 2004, à l'occasion d'une séance tenue dans les locaux de l'AFC en présence des représentants de celle-ci, de Y._____, de C._____ et du représentant de la SI X._____, l'AFC requit notamment cette dernière qu'elle fournisse le détail du compte-courant actionnaire depuis 1990, ainsi que les noms des différents actionnaires depuis cette date.

En date des 11 octobre et 24 novembre 2004, la SI X._____ communiqua à l'AFC qu'elle avait vainement tenté d'obtenir des informations sur l'actionnariat et l'évolution du compte-courant actionnaire de la société depuis 1990. Elle requit au surplus l'AFC de rendre une décision formelle sujette à réclamation.

H.
Par courrier du 8 décembre 2004 adressé à Y._____, l'AFC invita la SI X._____ à lui faire parvenir le montant de Fr. 2'279'642.90, à titre d'impôt anticipé dû sur l'excédent de liquidation, au motif que les conditions requises pour que cette dernière puisse bénéficier de la procédure de déclaration n'étaient pas remplies.

Le 13 janvier 2005, la SI X._____ écrivit à l'AFC pour lui signifier qu'elle maintenait son opposition à l'encontre des prétentions susmentionnées, en renvoyant notamment aux arguments développés dans son courrier du 26 avril 2004.

I.
Le 8 mars 2005, l'AFC requit D._____ de produire une copie des contrats d'achat et de vente du capital-actions la SI X._____, ou, dans l'hypothèse où un mandataire l'avait vendu en son nom, une copie du contrat de fiducie.

Par courrier du 15 mars 2005, D._____ déclara à l'AFC qu'il n'avait jamais été propriétaire du capital-actions de la SI X._____.

J.
En date du 16 mars 2005, l'AFC invita F._____, administrateur unique de E._____ SA, à lui transmettre une copie du contrat d'achat du capital-actions de la SI X._____, ainsi qu'une copie du contrat de vente, ou du contrat de fiducie si un mandataire avait procédé à la vente pour le compte de E._____ SA.

Le 18 mars 2005, F._____ fit savoir à l'AFC qu'en raison de son état de santé, il n'était pas en mesure de répondre au courrier du 16 mars 2005 et que, suite à la faillite de E._____ SA, il ne disposait plus d'aucun document en sa possession.

K.
Par décision formelle du 25 avril 2005, l'AFC refusa la demande de la SI X._____ de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration, arguant notamment d'une violation du devoir d'information de la requérante ainsi que d'un cas d'évasion fiscale, et somma cette dernière de verser le montant de Fr. 2'279'642.90.

Par acte du 23 mai 2005, la SI X._____ forma réclamation contre cette décision, concluant à son annulation et à ce que la procédure de déclaration lui soit accordée, en alléguant principalement que les conditions légales régissant le droit au remboursement de l'impôt de Z._____ SA étaient réunies, que les critères permettant d'inférer un cas d'évasion fiscale n'étaient dans le cas d'espèce pas remplis et qu'elle avait au surplus satisfait à son obligation de renseignements.

L.
Par décision du 18 mai 2007, l'AFC rejeta la réclamation, confirma le montant de la créance d'impôt, pour le paiement de laquelle elle déclara en outre Y._____ solidairement responsable.

Contre cette décision, la SI X._____ (ci-après: la recourante) et Y._____ (ci-après: le recourant) ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral (TAF) par mémoires du 20 juin 2007. Reprenant en substance l'argumentation développée par la recourante devant l'AFC, tout en précisant que si un cas d'impôt éludé devait être retenu, il conviendrait alors de déterminer le montant imposable des réserves conservées à des fins d'évasion fiscale, et contestant pour le surplus la responsabilité solidaire du liquidateur, les recourants ont conclu, sous suite de frais, à ce que la décision de l'AFC du 18 mai

2007 soit annulée et à ce que la procédure de déclaration soit accordée.

M.
Par réponses du 15 novembre 2007, l'AFC a conclu au rejet des recours, sous suite de frais.

Dans leurs répliques du 30 janvier 2008, les recourants ont maintenu l'ensemble des arguments développés dans leurs mémoires de recours. Pour le surplus, les recourants ont contesté le montant devant être soumis à l'impôt retenu par l'AFC, faisant notamment valoir, d'une part, que la créance fiscale relative aux distributions dissimulées de bénéfices réalisées par la recourante en 1997 et 1998 était prescrite, et, d'autre part, que depuis 1999, les actionnaires successifs de la recourante étaient de nationalité suisse.

Dans ses dupliques du 6 mars 2008, l'AFC a une nouvelle fois conclu au rejet des recours, sous suite de frais.

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

Droit :

1.

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

En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'AFC a été rendue le 18 mai 2007 et a été notifiée le 22 mai 2007 à la recourante. Les recours ont été adressés au TAF en date du 20 juin 2007. Ils

interviennent ainsi dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, en tant qu'ils satisfont aux exigences posées à l'art. 52 PA et qu'ils ne présentent aucune carence de forme ou de fond, les recours sont recevables, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

1.2 D'après l'art. 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, note marg. 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure et correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 367 consid. 1a; voir aussi les arrêts du TAF A-1656/2006 à A-1659/2006 du 19 mars 2009 consid. 1.3 ainsi que A-1559/2006 et A-1560/2006 du 2 décembre 2008 consid. 1.3).

Dans le cas présent, les mémoires de recours du 20 juin 2007 ont été déposés par la SI X._____ et le liquidateur de cette dernière, Y._____, tous deux représentés par le même mandataire, contre la décision rendue par l'AFC en date du 18 mai 2007 sur la réclamation formée par la recourante le 23 mai 2005. Les recours sont ainsi déposés contre la même décision et dans un contexte identique. Il est de plus indiscutable que ces différentes causes présentent une étroite unité dans les faits et posent en outre les mêmes questions juridiques, à savoir celles, d'une part, du droit de la recourante à l'octroi de la procédure de déclaration et, d'autre part, de la responsabilité solidaire du recourant. Il apparaît dès lors judicieux de ne rendre qu'une seule et même décision en la matière, de procéder à une jonction de cause, sans qu'il se justifie de rendre, au surplus, une décision incidente de jonction séparément susceptible de recours, celle-ci ne pouvant pas causer de préjudice irréparable (art. 46 al. 1 let. a PA *a contrario*).

Partant, il convient de réunir les causes A-4230/2007 et A-4216/2007 sous un seul numéro de dossier, soit le A-4230/2007.

1.3

1.3.1 L'objet du litige est défini par trois éléments: l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci. La décision attaquée délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut statuer que sur les

prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 confirmant l'arrêt du TAF A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 2.1; arrêts du TAF A-1611/2006 du 1er septembre 2008 ch. 12 et A-1608/2006 du 8 mai 2007 consid. 3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., note marg. 2.1 ss et 2.213).

En l'occurrence, la recourante, en date du 30 septembre 2003, a déposé une demande tendant à ce qu'elle soit autorisée à remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration de la prestation imposable au sens de l'art. 20 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA, RS 642.21). Dans son courrier du 8 décembre 2004, puis dans sa décision formelle n° *** du 25 avril 2005, l'AFC a réclamé à la recourante le paiement du montant de Fr. 2'279'642.90 à titre d'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation, au motif que les conditions de la procédure de déclaration n'étaient en l'occurrence pas remplies. Cette dernière a alors contesté cette décision par réclamation du 23 mai 2005, concluant à ce que la procédure de déclaration lui soit accordé, ce que l'AFC a refusé, par décision sur réclamation du 18 mai 2007, déclarant au surplus le recourant solidairement responsable du paiement de la créance fiscale. Contre cette décision, les recourants ont interjeté recours devant le TAF par mémoires du 20 juin 2007, concluant à nouveau à l'octroi de la procédure de déclaration et contestant pour le reste la responsabilité solidaire du recourant.

Il apparaît ainsi clairement que la présente procédure porte uniquement sur la possibilité, pour la recourante, de remplacer le paiement de la créance fiscale par une déclaration de la prestation imposable et, concernant le recourant, sur sa responsabilité solidaire.

1.3.2 Il convient également de relever qu'en matière d'impôt sur les rendements de capitaux mobiliers, l'exécution de l'obligation fiscale s'effectue en règle générale par le paiement de l'impôt, alors que la procédure de déclaration constitue l'exception (cf. l'art. 20 LIA et les art. 24 ss OIA; XAVIER OBERSON, droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, note marg. 65 p. 262.; IVO P. BAUMGARTNER in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, n° 1 ad art. 20).

Dans les cas où un contribuable demande à être autorisé à exécuter son obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable, l'autorité peut être amenée, dans certaines circonstances, à examiner, de façon anticipée et non définitive, si le bénéficiaire de la prestation réalise les conditions du droit au remboursement de l'impôt, dans la mesure où cet élément constitue l'une des conditions posées à l'octroi de la procédure de déclaration (art. 24 al. 2 OIA). En cas de refus, le débiteur de la prestation imposable est tenu d'acquitter du montant d'impôt anticipé et de le transférer au bénéficiaire dite prestation, lequel conserve la possibilité de demander ultérieurement la restitution du montant retenu (voir les art. 21 ss LIA et 51 ss OIA; cf. infra consid. 3.2.2.1). Il y a ainsi lieu de remarquer que le droit au remboursement de l'impôt ne constitue pas l'objet du présent litige et ne sera donc traité qu'en tant qu'il constitue un élément de la procédure de déclaration.

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

A cette fin, il sera, dans un premier temps, brièvement question de la notion de prestation imposable en matière d'impôt anticipé (consid. 2). Il s'agira, dans un deuxième temps, de traiter des conditions régissant la procédure de déclaration (consid. 3), ainsi que de la responsabilité solidaire des personnes chargées de la liquidation d'une société (consid. 4). Il y aura finalement lieu d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 5).

2.

2.1 Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances; dans les cas prévus par la loi, la déclaration de la prestation imposable remplace le paiement de l'impôt.

2.2 Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a entre autres pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse (W. ROBERT PFUND,

Verrechnungssteuer, 1ère partie, Bâle 1971, n° 3.11 ss ad art. 4 al. 1 let. b p. 90 ss). Constitue également un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme le remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA], RS 642.211).

2.3 Peuvent notamment 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 (PFUND, op. cit., n° 3.42 ad art. 4 al. 1 let. b p. 110; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse: l'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd. Lausanne 1998, p. 392 s.; MARCO DUSS/JULIA VON AH in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, n° 152 ad art. 4; JÜRG ALTORFER, Kauf und Verkauf von Kapitalunternehmungen im Steuerrecht, Berne/Stuttgart/Vienne 1994, p. 72, 103; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Berne 1996, p. 871 § 56 n° 174; arrêt du TF 2P.75/2002 du 23 janvier 2003 consid. 4.2 et références citées; décision de la CRC 2004-009 du 23 septembre 2004 consid. 3a).

3.

3.1

3.1.1 En matière d'impôt anticipé, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Pour l'impôt sur les rendements de capitaux mobiliers, la société est dès lors responsable en cas de versement d'une prestation appréciable en argent à son actionnaire, dont elle devra déduire le montant de l'impôt anticipé, qui s'élève à 35 % de la prestation en question (art. 13 et 14 LIA).

3.1.2 L'obligation fiscale peut être exécutée soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA). Cette dernière possibilité, qui constitue le mode général

d'exécution de l'obligation fiscale en matière d'impôt sur les prestations d'assurances (art. 19 LIA), est exceptionnelle s'agissant des revenus de capitaux mobiliers (cf. infra consid. 1.4.2; arrêt du TAF A-1644/2006 du 25 novembre 2008, consid. 2.1.2). Les cas dans lesquels cette procédure est admise sont définis par l'OIA (art. 20 LIA, qui renvoie aux art. 24 ss OIA).

3.1.3 Au sujet de cette procédure particulière, déjà admise sous l'empire de l'ancienne ordonnance sur la base d'une circulaire de l'AFC du 1er mars 1955 (cf. PFUND, op. cit., p. 491), 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 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).

3.2 Parmi les conditions déterminant l'application de la procédure de déclaration, il faut distinguer entre celles qui concernent le débiteur de la prestation imposable (consid. 3.2.1) et celles qui doivent être réalisées du côté du bénéficiaire de la prestation (consid. 3.2.2).

3.2.1

3.2.1.1 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. ATF 94 I 472 consid. 2; ATF 110 Ib 319 consid. 4; arrêt du TAF A-1644/2006 précité, consid. 2.2.1; BAUMGARTNER, op. cit., n° 3 ad art. 20), établissant entre autres que la société peut être autorisée, à sa demande, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable, en cas de distribution d'un excédent de liquidation par cession d'actifs (art. 24 al. 1 let. c OIA).

3.2.1.2 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 les conditions de l'art. 24 al. 2 OIA sont réalisées, le contribuable dispose d'un véritable droit à la procédure de déclaration (cf. ATF 115 Ib 74 consid. 20b et 110 Ib 319 consid. 4; arrêts du TAF A-1644/2006 précité consid. 2.2.1.3 et A-1542/2006 du 30 juin 2008 consid. 2.3.2; PFUND, op. cit., n° 6 ad art. 20 LIA; BAUMGARTNER, op. cit., n° 19 ad art. 20 LIA).

3.2.2 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 (cf. PFUND, op. cit., ch. 11.1 et 12 ad art. 20 LIA; BAUMGARTNER, op. cit., n° 59 ad art. 20). Il faut rappeler ici que l'impôt anticipé sert en premier lieu à la garantie des impôts cantonaux et communaux et doit empêcher l'évasion fiscale de contribuables domiciliés en Suisse (cf. ATF 125 II 349 consid. 4, 118 Ib 317 consid. 2; arrêt du TAF A-1644/2006 précité consid. 2.2.2).

3.2.2.1 Dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC, de même que le TAF saisi d'un recours de droit administratif, n'a pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon définitive, comme elle le ferait dans le cadre d'une demande de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'AFC et le TAF, appelés à vérifier si le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt, ne doivent procéder que sommairement à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption du droit apparaît d'emblée hors de question. En d'autres termes, si le droit au remboursement ne peut être établi sans autres, car une perte de ce droit entre sérieusement en considération, la procédure de déclaration doit être refusée et l'obligation fiscale accomplie par le biais de la procédure ordinaire, c'est-à-dire le paiement de l'impôt et son transfert au bénéficiaire, lequel conserve la possibilité de récupérer le montant de l'impôt par le biais de la procédure de remboursement (BAUMGARTNER, op. cit., n° 61 s. ad art. 20; ATF 115 Ib 274 consid. 20c et 110 Ib 319 consid. 6b; cf. également les arrêts du TAF A-1644/2006 précité consid. 2.4 et A-2668/2007 du 13 novembre 2008 consid. 4.3).

3.2.2.2 Selon l'art. 21 al. 1 let. a LIA, l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers retenu à sa charge par le débiteur s'il avait au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. En outre, en vertu de l'art. 24 al. 2 LIA, les personnes morales ont droit au

remboursement de l'impôt anticipé si elles avaient leur siège social en Suisse à l'échéance de la prestation imposable.

3.2.2.3 Au titre d'élément susceptible d'entraîner la perte du droit au remboursement de l'impôt anticipé, il faut rappeler que, selon l'art. 21 al. 2 LIA, le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluder un impôt. Selon la jurisprudence du TF, l'impôt est éludé lorsque trois conditions cumulatives sont remplies: en premier lieu, le contribuable choisit pour effectuer une opération une forme juridique qui paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tous cas inadaptée au but économique poursuivi (1), le choix est ensuite abusif, en ce sens qu'il a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée (2) et, finalement, le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (3) (cf. les arrêts du TF 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.7 et 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1; ATF 131 II 627 consid. 5.2; arrêts du TAF A-1630/2006 et A-1631/2006 du 13 mai 2008 consid. 3.4, A-1375/2006 du 27 septembre 2007 consid. 8.1; MAJA BAUER-BALMELLI in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, n° 36 s. ad art. 21; OBERSON, op. cit., note marg. 19 p. 51).

Selon une jurisprudence constante, il y a notamment intention d'éluder l'impôt lorsque les actions d'une société anonyme suisse appartenant à une personne domiciliée à l'étranger ont été vendues par leur propriétaire à une personne domiciliée en Suisse qui, par la suite, liquide la société et demande le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur l'excédent de liquidation. Dans un tel cas en effet, l'assujettissement de la personne domiciliée à l'étranger à l'impôt anticipé, sans possibilité de remboursement, est éludé (cf. TF in: Archive de droit fiscal suisse (ASA) 50 p. 583 ss consid. 1c, 50 p. 145 ss consid. 3a; BAUER-BALMELLI, op. cit., n° 39 ss et 52 ad art. 21).

Selon la pratique de l'AFC, il convient également de considérer que l'impôt est éludé lorsque, au moment d'un changement d'actionnaire d'une société immobilière (SI) avant la mise en liquidation de celle-ci, il existe des réserves ouvertes et des bénéfices accumulés, ainsi que des actifs non nécessaires à l'exploitation (comptes débiteurs-actionnaire, liquidités, etc.), l'ancien détenteur des actions de la SI

n'est pas connu et le nouveau porteur de ces actions, domicilié en Suisse, se substitue à l'actionnaire-vendeur qui n'aurait pas droit au remboursement de l'impôt (AFC, notice du 1er mars 2000 « Liquidation [totale ou partielle] de sociétés immobilières dans le cadre des dispositions de l'art. 207 LIFD »).

3.2.2.4 Selon l'art. 48 LIA, celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé doit en outre renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement (al. 1). Aux termes du second alinéa de cette disposition, si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement ne puisse être déterminé sans les renseignements requis, la demande est rejetée (cf. notamment l'arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4).

3.2.2.4.1 Ainsi qu'il a été exposé, l'une des conditions fixées au droit au remboursement est qu'il ne permette pas d'éluder un impôt (art. 21 al. 2 LIA; cf. consid. 3.2.2.3 ci-avant). Lorsqu'à la suite d'un examen sommaire, un doute subsiste sur le droit au remboursement, l'AFC doit élucider l'état de fait (principe inquisitoire; cf. art. 25 al. 1 OIA). Dans ce cadre, si le requérant refuse de fournir les renseignements et pièces que l'on peut raisonnablement exiger de lui et qui sont en outre nécessaires pour déterminer le droit au remboursement, la demande doit être rejetée (TF in: ASA 23 p. 528 ss consid. 1 et Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1976 p. 91 ss consid. 1, 2 et 5; Susan Lauber-Steinhauer in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, n° 2 s. ad art. 48).

3.2.2.4.2 C'est également le lieu de rappeler qu'en matière fiscale, le fisc supporte le fardeau de la preuve des éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors qu'il incombe au contribuable d'alléguer et de prouver les éléments qui réduisent ou éteignent son obligation. La partie qui entend déduire un droit d'un fait qui n'a pas été prouvé doit supporter les conséquences de l'absence de preuve (arrêts du TF 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4; arrêt du TAF A-1656/2006 à A-1659/2006 du 19 mars 2009 consid. 4.3.2). Partant, il appartient à l'AFC de prouver que l'admission du droit au remboursement permettrait d'éluder un impôt.

L'AFC ne peut donc pas exiger du requérant qu'il prouve que le remboursement de l'impôt anticipé ne permettrait pas d'éluder l'impôt. Ce dernier est toutefois obligé, sur requête de l'autorité, de fournir des renseignements sur des faits déterminés et nécessaires à l'examen de cette question. Il est en effet établi que le devoir du requérant, qui découle de l'art. 48 al. 1 LIA, de participer à la constatation des faits, ne concerne pas seulement ceux pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels les autorités chargées du remboursement de l'impôt supportent cette charge. Ainsi, lorsqu'une personne morale demande le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le rendement d'une participation qu'elle a acquise récemment et qu'il n'est pas exclu que, suite au transfert des droits de participation, l'impôt dû par une personne étrangère ait été éludé, la requérante a l'obligation, sur requête de l'AFC, de fournir le nom et l'adresse du vendeur des actions. Ces informations sont en effet nécessaires, dans le cadre de la liquidation d'une société immobilière, pour que l'autorité puisse identifier le bénéficiaire effectif de la prestation imposable et, partant, déterminer le droit au remboursement. Si le requérant ne satisfait pas à son obligation de renseigner, la demande doit être rejetée (art. 48 al. 2 LIA; arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4; cf. également TF in: ASA 23 p. 528 ss consid. 1 et 2 et RDAF 1976 p. 91 ss consid. 1 et 2; LAUBER-STEINHAUER, op. cit., n° 5 et 18 ad art. 48).

3.2.2.4.3 Il convient finalement de relever qu'en vertu de la systématique de la loi, 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. Aux termes du premier alinéa de cette disposition, le requérant doit renseigner l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt. Lorsque le contribuable ne fournit pas les renseignements requis, l'AFC peut négliger les faits dont le contribuable se prévaut, le refus de donner des renseignements ne devant pas conduire à l'obtention d'un avantage fiscal (ATF 103 Ib 192 consid. 1 et références citées).

4.

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. Selon l'art. 15 al. 2 LIA, les personnes désignées au premier alinéa 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. 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 a en outre les mêmes droits et devoirs que le contribuable (art. 15 al. 3 LIA) et doit en particulier 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 (cf. art. 39 et 48 LIA; TF in: RDAF 2000 II 227 consid. 4e; arrêt du TAF A-1542 précité consid. 2.2.2).

5.
En l'espèce, il s'agit de déterminer si la recourante est en droit d'exécuter son obligation fiscale par le biais d'une déclaration de la prestation imposable, en lieu et place du versement de l'impôt anticipé, selon l'alternative prévue à l'art. 11 al. 1 LIA (consid. 5.1) et, dans la négative, d'examiner si le recourant peut être déclaré solidairement responsable avec la recourante du paiement de l'impôt anticipé (consid. 5.2).

5.1

5.1.1 Dans le cas présent, la recourante a adressé à l'AFC, en date du 30 septembre 2003, une demande tendant à être autorisée à remplacer le paiement de l'impôt anticipé, calculé sur un excédent de liquidation de Fr. 6'513'265.49, par une déclaration de la prestation imposable. Il n'est pas contestable que cet excédent constitue une prestation imposable au sens des art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 al. 1 OIA (cf. consid. 2.2.et 2.3 ci-avant) et représente en outre des revenus de capitaux mobiliers au sens de l'art. 20 LIA (cf. consid. 3.1.2 ci-avant), pour lesquels la recourante peut être autorisée 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. 3.2.1.1 ci-avant). Il n'est au surplus pas contesté par les parties que Z._____ SA, sise à *** (Suisse), bénéficiaire formel de l'excédent de liquidation, avait le

droit de jouissance sur les valeurs ayant produit ledit excédent au moment de l'échéance de la prestation (cf. consid. 3.2.2.2 ci-avant).

5.1.2 En tout état de cause, la réalisation de ces conditions ne permet toutefois pas – à elle seule – d'octroyer à la recourante l'autorisation d'exécuter son obligation fiscale par le biais de la déclaration de la prestation imposable. Il est au surplus nécessaire que les exigences ressortant de l'art. 24 al. 2 OIA soient remplies, en particulier que la personne à laquelle l'impôt anticipé devrait être transféré aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance (cf. consid. 3.2.2 ci-avant).

5.1.2.1 Il importe à ce stade de rappeler que l'AFC – de même que le TAF – n'a pas à statuer de façon définitive sur le droit au remboursement de l'impôt anticipé (cf. consid. 3.2.2.1 ci-avant). Comme déjà précisé, la question litigieuse a trait exclusivement à l'autorisation requise par la recourante d'exécuter son obligation fiscale par le biais d'une déclaration de la prestation imposable. Dans un tel contexte, la question de savoir si le droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation imposable est établi n'est examinée que de manière sommaire, dans le cadre limitatif de l'art. 24 al. 2 LIA. Il s'agit dès lors de déterminer si une péremption du droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation apparaît d'emblée hors de question, condition à laquelle est soumise la procédure de déclaration (cf. consid. 3.2.2.1 ci-avant).

5.1.2.1.1 Or, il ressort des dossiers des présentes causes qu'en date du 15 avril 2000, Z._____ SA a acquis la totalité du capital-action de la recourante, peu de temps avant que celle-ci n'entre en liquidation, le 14 décembre 2001. Il est en outre établi que, tant à l'époque du transfert des actions qu'au moment de sa dissolution, la recourante possédait d'importantes réserves. Dans ces conditions, et au vu du fait que l'identité de l'ancien actionnaire de la recourante n'est pas connue, il ne peut être d'emblée exclu que la vente des actions à Z._____ SA ait été réalisée en vue d'éluder l'impôt qui serait dû sur l'excédent de liquidation par une personne domiciliée à l'étranger (cf. consid. 3.2.2.3 ci-avant). Partant, il convient d'observer que le droit au remboursement ne peut pas être établi sans autres, une perte de ce droit entrant sérieusement en considération à la lumière de l'art. 21 al. 2 LIA. Au vu de ces circonstances, la procédure de déclaration ne

pouvait être accordée et c'est dès lors à bon droit que l'AFC l'a refusée (cf. consid. 3.2.2.1 ci-avant).

5.1.2.1.2 A cet égard, la recourante fait grief à l'AFC de n'avoir pas mis en oeuvre tous les moyens à sa disposition en vue d'élucider les faits, en particulier concernant l'identité du précédent actionnaire de la recourante. Il convient à ce propos de relever que l'AFC a entrepris de nombreuses démarches en ce sens. Elle a ainsi à maintes reprises requis des recourants, du bénéficiaire de la prestation, ainsi que de tiers, des renseignements sur l'identité du vendeur des actions, ainsi que certains documents, tel le détail du compte-courant actionnaire depuis 1990, sans obtenir de résultat utile. Elle a en outre organisé, dans ses locaux, une séance réunissant ses représentants, le conseil de la recourante, le recourant et l'actionnaire unique de Z._____ SA, C._____. Dans ces conditions, le Tribunal de céans ne voit pas ce que l'autorité intimée aurait pu entreprendre de plus pour vérifier l'identité de l'actionnaire en question. Partant, ce grief ne résiste pas à l'examen et doit être écarté.

5.1.2.2 Il sied en outre de rappeler qu'en vertu de l'art. 48 al. 1 LIA, la recourante avait l'obligation de fournir le nom et l'adresse du vendeur des actions, afin que l'AFC puisse identifier le bénéficiaire effectif des prestations et, partant, déterminer le droit au remboursement (cf. consid. 3.2.2.4.2 ci-avant). Or, malgré les nombreuses demandes adressées par l'AFC, la recourante a déclaré se trouver dans l'impossibilité de la renseigner sur l'identité de son précédent actionnaire (cf. notamment le mémoire de recours, sous point C. de la partie « Faits », p. 4). Au demeurant, les informations qu'elle a fournies se sont révélées contradictoires, incomplètes ou impossibles à vérifier. Les recourants ont ainsi dans un permier temps désigné D._____ comme étant le précédent actionnaire de la recourante, lequel, interrogé par l'AFC, a déclaré n'avoir jamais été propriétaire des droits de participation de cette dernière. Par la suite, les recourants ont indiqué que A._____ avait agi, dans le cadre de la vente des actions, pour le compte de E._____ SA. L'AFC a alors tenté de vérifier cette information auprès de F._____, administrateur unique de cette société, qui déclara, par l'intermédiaire de son conseil, ne pas être en mesure de répondre à l'AFC et ne disposer d'aucun document relatif aux activités de E._____ SA. Il convient finalement de rappeler que la recourante a également déclaré ne pas être en mesure

de fournir le détail du compte-courant actionnaire depuis 1990, ainsi que les noms des différents actionnaires depuis cette date.

Certes, la prescription de l'art. 48 al. 1 LIA s'adresse au bénéficiaire de la prestation qui demande le remboursement de l'impôt anticipé, soit, en l'occurrence, Z._____ SA. Il convient toutefois de relever que, dans le cas présent, cette dernière est l'actionnaire unique de la recourante et que C._____, détentrice des droits de participation de Z._____ SA, était en outre présente lors de l'entretien qui s'est déroulé le 20 juillet 2004 dans les locaux de l'AFC. Il y a de plus lieu de relever que la recourante était également tenue de renseigner l'autorité, en vertu du devoir général de collaboration prévu par l'art. 39 LIA (cf, consid. 3.2.2.4.3 ci-avant), de sorte qu'il y a lieu d'admettre que la disposition de l'art. 48 al. 2 LIA est applicable, par analogie, lorsque le débiteur de la prestation imposable qui demande la procédure de déclaration n'a pas satisfait à son obligation de donner des renseignements. Au vu de ce qui précède, il sied de constater que la recourante, de même que le bénéficiaire de la prestation imposable, Z._____ SA, n'ont pas satisfait à leur obligation de donner des renseignements prévue par l'art. 39 LIA, respectivement par l'art. 48 LIA.

En résumé, il faut retenir que l'AFC avait besoin des pièces requises pour juger du droit au remboursement et se déterminer sur la demande d'octroi de la procédure de déclaration, qu'elle a à maintes reprises requis les recourants de lui fournir certains renseignements et documents, en les rendant attentifs à la conséquence prévue par l'art. 48 al. 2 LIA, à savoir le rejet de la demande. La requête de l'AFC n'avait en outre rien d'excessif et portaient sur des informations absolument nécessaires pour déterminer le droit au remboursement. Les recourants n'ayant pas satisfait aux requêtes de l'AFC, c'est dès lors à bon droit que cette dernière a refusé la procédure de déclaration (cf. consid. 3.2.2 et 3.2.2.4 ci-avant).

Il sied finalement d'observer que, contrairement au grief avancé par les recourants, il ne saurait être question ici de renversement du fardeau de la preuve. Dans le cas d'espèce, la recourante n'a en effet pas été requise de prouver l'absence d'un cas d'évasion fiscale, mais seulement de renseigner l'autorité sur des éléments précis et nécessaires pour déterminer le droit au remboursement (cf. consid. 3.2.2.4.2 ci-avant).

5.1.2.3 Il convient également de relever qu'il ressort des dossiers en mains de l'autorité de céans que, tant à l'époque du transfert des actions qu'au moment de sa dissolution, la recourante disposait d'importantes réserves et qu'au 31 décembre 1997, elle était en outre détenue à 100 % par une personne domiciliée en France. En l'absence d'éléments contraires établis par les recourants, il y a dès lors lieu de présumer qu'aucun changement d'actionnaire n'est intervenu jusqu'à la vente de l'ensemble du capital-action de la recourante à Z._____ SA. Cela paraît d'autant plus vraisemblable qu'aucune distribution de bénéfices n'a eu lieu depuis fin 1997.

Les arguments avancés par les recourants, selon lesquels la radiation de l'ancien administrateur de la recourante et la nomination subséquente d'un nouvel administrateur démontrent qu'il y aurait eu un changement d'actionnaire préalablement à l'acquisition de la société par Z._____ SA, ne saurait être retenus, dans la mesure où le renouvellement des administrateurs n'est pas nécessairement lié à un transfert des actions (cf. notamment l'art. 710 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse [CO, RS 220]). Le nouveau porteur des actions, Z._____ SA, bénéficiaire formel de l'excédent de liquidation, domiciliée en Suisse – et pouvant donc prétendre au remboursement de l'impôt – a finalement entrepris de liquider la recourante peu de temps après en avoir acquis les droits de participation.

Il apparaît dès lors que l'ancien actionnaire, dont l'identité n'est pas connue, mais dont il y a lieu de présumer qu'il n'avait pas droit au remboursement de l'impôt, a aliéné les actions de la recourante, qui possédait d'importantes réserves, à une société domiciliée en Suisse, ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé, qui, après un court laps de temps, a mis la recourante en faillite, laquelle a par la suite demandé à exécuter son obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable. Ainsi qu'il a été exposé, il convient en principe, dans un tel cas, de considérer que l'impôt est éludé (cf. consid. 3.2.2.3 ci-avant). Par ailleurs, dès lors que, dans le cadre de la procédure de déclaration, l'autorité appelée à statuer n'a pas à se déterminer de façon définitive, mais doit se limiter à un examen sommaire du droit au remboursement (cf. consid. 3.2.2.1 ci-avant), le TAF peut *a fortiori*, dans le cas d'espèce, considérer une élusion fiscale comme avérée.

En effet, la substitution de l'ancien actionnaire, qui n'a pas droit au remboursement de l'impôt, par un nouvel actionnaire, domicilié en Suisse et, partant, titulaire dudit droit, juste avant la dissolution de la recourante et alors que celle-ci dispose d'importantes réserves, constitue un procédé insolite, dont l'utilisation permet d'admettre qu'il a été choisi dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur l'excédent de liquidation. En outre, s'il avait été accordé par l'AFC, le remboursement aurait effectivement conduit à une notable économie d'impôt ,puisque que, si l'ancien actionnaire avait lui-même procédé à la dissolution de la société, l'excédent de liquidation aurait alors été soumis à l'impôt anticipé, sans possibilité de remboursement. C'est dès lors à juste titre que l'AFC a retenu que le remboursement de l'impôt aurait permis d'éluder l'impôt et, partant, qu'elle a refusé la procédure de déclaration (cf. consid. 3.2.2.3 et 3.2.2 ci-avant).

5.2 S'agissant de la responsabilité solidaire du recourant Y._____, il n'est pas contesté que ce dernier est le liquidateur de la société, ni que la créance d'impôt a pris naissance pendant sa gestion. Il s'agit donc uniquement d'examiner si le recourant peut exciper de la clause libératoire prévue à l'art. 12 al. 2 LIA (cf. consid. 4 ci-avant). A cet égard, il sied également de rappeler que selon l'art. 15 al. 3 LIA, le liquidateur de la société a les mêmes droits et devoirs que le contribuable. Cela vaut en particulier concernant l'obligation de donner des renseignements prescrits par les art. 39 et 48 LIA (cf. consid. 4 ci-avant). En l'occurrence, il convient de relever que, si le recourant a certes activement participé à la recherche de renseignements concernant l'identité du précédent actionnaire de la recourante, les informations qu'il a fournies à ce propos se sont révélées contradictoires et/ou impossibles à vérifier (cf. consid. 5.1.2.2.1 ci-avant).

Or, l'identité de l'actionnaire qui vend les actions d'une société immobilière peu avant sa liquidation est une information essentielle pour déterminer le droit au remboursement du bénéficiaire de l'excédent de liquidation (cf. consid. 3.2.2.4.2 ci-avant). Il y a dès lors lieu de constater que le recourant, à l'instar de la recourante, n'a pas satisfait à son obligation de renseignements. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que le recourant n'a nullement démontré avoir pris toutes les mesures que l'on pouvait attendre de lui pour déterminer la créance fiscale litigieuse et l'exécuter. Titulaire d'un bureau de fiducie à ***, il ne pouvait en outre ignorer les devoirs

fiscaux qui lui incombaient en tant que liquidateur d'une société, de même que les conséquences prévues en cas de manquement. C'est dès lors à juste titre que l'AFC a considéré qu'il devait répondre solidairement, avec la recourante, du paiement de la créance fiscale (cf. consid. 4 ci-avant; cf. également TF in: RDAF 2000 II 227 consid. 7c).

S'agissant finalement de l'argument avancé par les recourants, selon lequel la question de la responsabilité du recourant n'avait pas été abordée par l'AFC avant qu'elle ne rende sa décision sur réclamation, il y a lieu de remarquer que celle-ci a clairement et à plusieurs reprises rendu les parties attentives à la disposition de l'art. 15 LIA (cf. ses courriers des 24 octobre 2003, 8 décembre et 31 mars 2004, ainsi que sa décision du 25 avril 2005, qui renvoie expressément aux courriers des 31 mars et 8 décembre 2004). Ces allégations apparaissent dès lors dénuées de tout fondement et doivent être rejetées.

6.
Dans la mesure où ils s'avèrent pertinents, les griefs des recourants qui n'ont pas encore été traités ne résistent pas à l'examen.

6.1 Il convient en premier lieu de relever qu'en demandant l'autorisation de remplacer le paiement de l'impôt anticipé dû sur l'excédent de liquidation de Fr. 6'513'265.49 par une déclaration de la prestation, la recourante a expressément reconnu l'existence de cet excédent, ainsi que son montant, qui n'a par ailleurs jamais été contesté en cours de procédure et, partant, l'impôt anticipé y afférent (cf. consid. 2.2 et 2.3 ci-avant). Les arguments développés par les recourants dans leurs actes de recours du 20 juin 2007, ainsi que dans leurs répliques du 30 janvier 2008, concernant le montant à imposer, ne sont dès lors pas topiques dans le cadre du présent litige et doivent être écartés.

6.2 Il sied en particulier d'observer que la prestation imposable, en relation avec laquelle la recourante a requis la procédure de déclaration, consiste en l'excédent de liquidation qui a été fixé à la suite de la liquidation de cette dernière. L'exception de prescription, soulevée par les recourants dans leurs répliques du 30 janvier 2008, concernant d'autres prestations appréciables en argent, qui ne constituent pas l'objet de la demande litigieuse de remplacer le

paiement de l'impôt anticipé par une déclaration, n'est dès lors pas pertinente et doit être rejetée.

6.3 S'agissant finalement du reproche adressé par les recourants à l'AFC, concernant le refus de cette dernière de communiquer l'identité de la personne qui détenait les actions de la recourante au 31 décembre 1997, il y a lieu de relever qu'en vertu de l'art. 37 al. 1 LIA, la transmission d'informations, ainsi que la mise à disposition des pièces officielles, à l'égard d'autres services officiels et des peronnes privées est interdite, sous réserve des cas prévus au second alinéa de cette disposition, lesquelles n'entrent en l'occurrence pas en considération. L'AFC n'était en conséquence pas autorisée à transmettre cette information aux recourants. Le grief soulevé à cet égard s'avère dès lors mal fondé et doit être écarté.

7.
Les considérants qui précèdent conduisent le TAF à rejeter les recours. Vu l'issue des causes, les frais de procédure, d'un montant respectif de Fr. 15'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourants qui succombent, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants.

Des indemnités à titre de dépens ne sont pas allouées (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les causes A-4230/2007 et A-4216/2007 sont jointes et réunies sous un seul numéro de dossier, soit le A-4230/2007.

2.
Les recours sont rejetés.

3.
Les frais de procédure, d'un montant respectif de Fr. 15'000.--, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par les avances de frais déjà versées, à hauteur respective de Fr. 15'000.--.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

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

Expédition :