



Arrêt du 4 avril 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel de Vries Reilingh, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

1. **R.** _____ **en liquidation**, ***,
2. **P.** _____, ***,
les deux représentés par Maître Pierre Gillioz, avocat, ***,
recourants,

Contre

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

Objet

impôt anticipé: prestation appréciable en argent, rapport fiduciaire; liquidation de fait, responsabilité solidaire du liquidateur.

Faits :**A.**

La société R._____ (ci-après: R._____ ou la société), inscrite au Registre du commerce (RC) du canton de *** (CH) le *** 1980, initialement sise à ***, fut, dès 1981, une filiale à 100 % de la société B._____, sise en France, société elle-même détenue à 100 % par la Société E._____, sise en France. Visant initialement les « opérations de financement requises pour la gestion de la trésorerie de sociétés du groupe A._____, à l'exception de prises de participation à d'autre entreprises », la société modifia à deux reprises son but, selon inscriptions au RC des *** 1980 et *** 2001, lequel consista alors successivement en « opérations de financement et de placement, requises pour la gestion de la trésorerie et de financement de sociétés du groupe A._____ ou de société tierces » et en « opérations de financement et de placement, en son propre nom, sous n'importe quelle forme, principalement sous forme de placements, de dépôts, de crédits, de placement et de prêts fiduciaires, toutes opérations cambiales ».

B.

En outre, selon les annexes aux comptes annuels aux 31 décembre 1995, 1996 et 1997 (note A – Activités et société mère), la société eut pour activité principale la gestion de la trésorerie internationale du groupe A._____, dont une partie exercée à titre fiduciaire. Selon la note A de l'annexe aux comptes au 31 décembre 1998, la gestion de la trésorerie internationale du groupe A._____ fut transférée aux sociétés B._____ et F._____ dès le 1^{er} novembre 1998, seule la gestion des prêts à long terme étant demeurée à R._____. Enfin, selon la note A de l'annexe aux comptes au 31 décembre 2001, R._____ s'occupa de la gestion des prêts à long terme du groupe G._____ (anciennement groupe A._____) jusqu'à la fin de l'année 2001. Il était au surplus précisé que R._____ avait depuis lors cessé toute activité et que sa liquidation devait en principe intervenir rapidement. Dans le cadre de ses activités, R._____ a également conclu différents contrats portant sur des opérations de financement de sociétés.

C.

Selon inscription au RC du 26 mars 2002, la société fut dissoute par décision de l'assemblée générale du 13 mars 2002 et entra en liquidation. Le domicile de la société fut transféré à l'étude de son liquidateur, Me Z._____, avocat à ***. Suite au décès de ce dernier, le mandat de liquidateur fut confié à J._____, selon inscription au RC du 2 juin 2004.

D.

Du 4 au 8 mars 2002, ainsi que les 2 et 3 juillet 2002, l'AFC procéda à un contrôle fiscal des comptes de R. _____ portant sur les exercices 1997 à 2001. A cette occasion, l'AFC constata que des fonds avaient transité sur des comptes bancaires ouverts au nom de R. _____ auprès de C. _____, siège du Luxembourg et de V. _____, au Grand Cayman. Selon les constatations de l'AFC, un montant total de Fr. 420'725'672.-- avait ainsi été crédité sur ces comptes durant les périodes fiscales examinées. Le même jour ou le lendemain des bonifications en question, les fonds avaient en outre été reversés sur des comptes bancaires chiffrés ne permettant pas l'identification des bénéficiaires. A cet égard, sous les rubriques réservées à l'identification du bénéficiaire, les ordres de bonification comportaient soit les mentions « *confidentiel* » ou « *spécial* », soit avaient été laissées en blanc. Lors de ce contrôle, l'AFC constata également que l'exploitation de R. _____, par le biais de sa clientèle, avait été reprise le 1^{er} décembre 1998 par la société B. _____, actionnaire unique de R. _____, et qu'aucune indemnité n'avait été comptabilisée pour cette reprise dans les comptes de cette dernière.

E.

Malgré les nombreuses requêtes formulées en ce sens par l'AFC, R. _____ refusa systématiquement de communiquer l'identité et l'adresse exacte des bénéficiaires économiques des paiements susmentionnés, ainsi que la justification commerciale de ces opérations. Si certains bénéficiaires purent être identifiés suite au contrôle sur place effectué par l'AFC en date des 2 et 3 juillet 2002, la plupart des opérations en question ne furent toutefois pas justifiées par R. _____. Seule l'identité du donneur d'ordre fut transmise à l'AFC, avec, comme unique justificatif, l'inscription des comptes courants de E. _____ et de T. _____, accompagnée de la mention « réel bénéficiaire inconnu de R. _____ ». Cette dernière confirma à cet égard ne pas connaître l'identité des bénéficiaires de ces paiements. Il fut en particulier précisé, dans le rapport de révision du 4 juillet 2002, que la direction du groupe A. _____ n'était pas disposée à dévoiler l'identité du réel bénéficiaire économique des transferts en cause, mais que P. _____ tenterait de faire changer d'avis les dirigeants du groupe et qu'il était au surplus conscient des conséquences fiscales encourues. S'agissant du transfert de son activité à son actionnaire, il fut en outre consigné que R. _____ contestait le point de vue de l'AFC.

F.

Par courrier du 5 septembre 2002, l'AFC indiqua notamment à R. _____

qu'elle considérait que les bonifications que cette dernière avait reçues sans justification sur ses comptes bancaires ouverts auprès de C._____, siège de Luxembourg, et de V._____, au Grand Cayman, constituaient des produits de la société et qu'en les transférant subséquentement, elle avait effectué des prestations appréciables en argent, sans contre-prestations équivalentes, à des inconnus considérés comme des proches de la société ou des actionnaires. L'AFC invita dès lors R._____ à lui faire parvenir à titre d'impôt anticipé pour les périodes fiscales allant des années 1997 à 2001 le montant de Fr. 147'253'985.--. Il fut en outre également précisé que lorsqu'une contribution n'avait à tort pas été perçue à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, un intérêt moratoire était dû et que les concernant, le décompte dudit intérêt leur serait communiqué après réception du paiement de l'impôt.

Dans un second courrier daté du 5 septembre 2002, l'AFC exposa encore qu'elle considérait que le transfert à titre gratuit de l'ensemble de l'activité de R._____ à son actionnaire représentait une liquidation de fait de la société. Elle invita dès lors R._____ à lui faire parvenir, dans les trente jours, le montant de Fr. 22'750'000.--, correspondant au 35 % de la valeur d'exploitation de la société, arrêtée par l'AFC en application de la méthode dite « des praticiens » à Fr. 65'000'000.--, ou à lui faire connaître, dans le même délai, les arguments opposés à ses prétentions.

G.

Par décision formelle du 2 décembre 2003, l'AFC reconnut R._____ débitrice envers elle du montant de Fr. 170'852'601.65, plus intérêt moratoire à 5 % l'an, à titre d'impôt anticipé dû sur des prestations appréciables en argent. Elle déclara en outre Me Z._____, administrateur liquidateur de la société, et P._____, administrateur président, solidairement responsables avec R._____ jusqu'à concurrence du produit de liquidation du paiement de l'impôt, des intérêts et des frais.

Par réclamations du 16 janvier 2004, R._____, Z._____ et P._____ contestèrent cette décision, concluant à son annulation. Par courriers du 25 mars 2004, les susnommés transmirent notamment à l'AFC le rapport réalisé le 11 mars 2004 par la société Y._____, dans lequel cette société attestait que les transferts de fond dits « *confidentiels, spécial ou encore sans mention* » avaient été réalisés pour le compte de E._____ et de T._____ dans le cadre de leurs relations contractuelles avec R._____ et n'avaient en conséquence pas affecté les comptes de cette dernière.

H.

Z._____ est décédé le *** 2004. Des échanges de correspondances entre la société et l'AFC eurent encore lieu en date des 26 juillet et 19 novembre 2004, des 14 et 16 février 2005 et du 23 mars 2005. R._____ transmet à cette occasion partie des documents requis par l'AFC.

I.

Par décision sur réclamation du 27 août 2007, l'AFC rejeta les réclamations formées le 16 janvier 2004 et confirma que R._____ était débitrice à son égard du montant de Fr. 147'253'985.--, dû à titre d'impôt anticipé échu sur des prestations appréciables en argent, ainsi que du montant de Fr. 23'598'616.65, dû à titre d'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation résultant de sa liquidation de fait, plus intérêts moratoires à 5 % l'an. P._____ fut en outre déclaré solidairement responsable avec la société du paiement de l'impôt anticipé, des frais et des intérêts qui ont pris naissance pendant sa gestion, jusqu'à concurrence du produit de liquidation, plus intérêts moratoires à 5 % l'an. Il fut en outre constaté qu'à la suite du décès de Z._____, la procédure fiscale à son encontre était devenue sans objet.

J.

R._____ et P._____ (ci-après: les recourants, respectivement le/la recourant/e) ont déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par recours du 27 septembre 2007, concluant, sous suite de frais, à son annulation, à ce que l'AFC soit invitée à produire les échanges de correspondances entretenus avec les autorités pénales de *** en relation avec le présent litige et à ce que possibilité leur soit donnée de s'exprimer au sujet de ces documents.

A l'appui de leurs conclusions, les recourants ont notamment fait valoir que les versements litigieux avaient été exécutés au nom de la recourante, mais pour le compte de E._____ et de T._____ et que la société n'avait subi aucun appauvrissement du fait de ces opérations. Selon les recourants, dans la mesure où l'organe de révision de la recourante, la société Y._____, avait attesté, d'une part, que les comptes de cette dernière avaient été établis en conformité avec les prescriptions de droit comptable et, d'autre part, que les opérations litigieuses avaient affecté les comptes de E._____, respectivement de T._____, et avaient été comptabilisées par ces dernières, les autorités fiscales étaient liées par le bilan commercial de la société, conformément au principe de déterminance (« *Massgeblichkeitsprinzip* »).

Par réponse du 29 février 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours.

K.

Par réplique du 29 août 2008, les recourants ont maintenu l'ensemble de leurs conclusions, en reprenant en substance les arguments développés dans leur recours du 27 septembre 2007. Les recourants ont pour le surplus notamment soulevé qu'il ressortait du dossier de l'AFC et des déclarations du recourant au juge d'instruction pénale en charge de l'affaire E._____, ainsi que des jugements pénaux rendus en *** et en ***, que l'existence des comptes courants de E._____ et de T._____ auprès de la recourante était non seulement attestée sur le plan comptable, mais avait en outre été acceptée sur son principe par l'AFC. A cet égard, les recourants ont en particulier relevé que l'autorité fiscale avait procédé au contrôle des comptes de T._____ et qu'elle avait à cette occasion accepté que les transferts querellés chez la recourante figurent à titre de charge dans lesdits comptes, ce qui relevait clairement d'un comportement contradictoire.

Par duplique du 6 octobre 2008, l'AFC a à nouveau conclu au rejet du recours.

L.

Le 16 novembre 2010, le Tribunal de céans a informé P._____ du fait qu'il envisageait de modifier la décision sur réclamation attaquée à son détriment et l'a invité à s'exprimer à ce sujet, avis lui étant également donné qu'il lui était possible de retirer son recours, ce qui aurait pour conséquence que la décision précitée entrerait en force, dans la mesure où elle le concernait. Le 10 décembre suivant, P._____ a requis qu'un nouveau délai lui soit fixé pour s'exprimer, après communication des motifs et de l'ampleur selon lesquels le Tribunal de céans envisageait de modifier la décision querellée à son détriment. Il a, par ailleurs, formulé certaines observations. Le 24 janvier 2011, le Tribunal de céans s'est adressé à P._____ pour lui exposer les motifs susceptibles de conduire à la reformatio in pejus annoncée et lui donner une nouvelle occasion de s'exprimer à ce sujet, le cas échéant de retirer son recours. Le 24 février suivant, l'intéressé a fait savoir qu'il maintenait son recours, en exposant les considérations qui l'amenaient à en décider ainsi.

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

Droit :

1.

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

En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'AFC du 27 août 2007 a été notifiée le 29 août 2007 aux recourants. Le recours, adressé au Tribunal administratif fédéral en date du 27 septembre 2007, intervient ainsi dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En tant qu'il satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente au surplus aucune carence de forme ou de fond, le recours est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

1.2. Il convient dès lors de préciser l'objet du litige, lequel tend exclusivement à déterminer, d'une part, si en transférant les montants litigieux à des tiers, la recourante a réalisé des prestations soumises à l'impôt anticipé et, d'autre part, s'il y a lieu de percevoir également un impôt anticipé sur l'excédent ayant résulté d'une liquidation de fait de la recourante, ainsi que, le cas échéant, de tenir le recourant pour solidairement responsable, avec cette dernière, jusqu'à concurrence du produit de liquidation du paiement de l'impôt, des intérêts et des frais.

A cette fin, il sera d'abord question des notions de prestation appréciable en argent et de distribution dissimulée de bénéfices soumises à l'impôt anticipé (consid. 2), ainsi que des rapports fiduciaires et de leur reconnaissance en droit fiscal (consid. 3). Il sera ensuite traité des notions d'excédent de liquidation et de liquidation de fait, ainsi que du moment auquel débute une telle liquidation (consid. 3). Il s'agira également de déterminer les conditions auxquelles une personne doit être reconnue solidairement responsable, avec le contribuable, du paiement de l'impôt dû par ce dernier et de préciser l'étendue de cette responsabilité (consid. 5). Il conviendra enfin d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 6 ss).

2.

2.1. 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. Selon l'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), est 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 (dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc.; cf. ROBERT PFUND, *Verrechnungssteuer*, 1^{ère} partie, Bâle 1971, n° 3.11 ss *ad* art. 4 al. 1 let. b; MARCUS DUSS/JULIA VON AH, *in* Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmeli [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2 [VStG]*, Bâle 2005 [BaKomm], n° 132 ss *ad* art. 4 LIA; cf. également arrêts du Tribunal fédéral 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2 et 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-674/2008 du 9 septembre 2010 consid. 2). Le Tribunal fédéral a confirmé que l'art. 20 al. 1 OIA était conforme à la loi (ATF 115 Ib 274 consid. 9a, 110 Ib 321 consid. 3 et références citées; arrêts du Tribunal fédéral A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 3.2 et A-1898/2009 du 26 août 2010 consid. 3.2 et références citées).

2.2. Constituent entres autres de telles prestations appréciables en argent les distributions « dissimulées » de bénéfice. Selon la jurisprudence, entre dans cette catégorie toute attribution faite par la société, sans contreprestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants, soit toute prestation qui n'est pas commercialement justifiée et apparaît comme insolite. Encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (cf. not. ATF 131 II 593 consid. 5, 119 Ib 431 consid. 2b et 115 Ib 274 consid. 9b; arrêts du Tribunal fédéral 2C_265/2009 du 1^{er} septembre 2009 consid. 2.1, 2C_421/2009 du 11 janvier 2009 consid. 3.1 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 3.4 et A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 2.2; cf. ég. DUSS/VON AH *in* BaKomm, n° 132 *ad* art. 4 LIA et n° 41 *ad* art. 12 LIA; XAVIER OBERSON, *droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, § 14 ch. 21 p. 263). Pour que l'impôt soit dû, la société

doit subir un désavantage économique, lequel doit trouver son fondement dans les rapports de participation. Du fait de la distribution dissimulée de bénéfice, la société est appauvrie (perte ou manque à gagner; cf. ATF 115 Ib 111 consid. 5; arrêt du Tribunal fédéral du 30 octobre 1987 *in* ASA 58 p. 427 ss consid. 1b; décision CRC 2000-138 précitée consid. 2a; DUSS/VON AH *in* BaKomm, n° 132 *ad* art. 4 LIA; OBERSON, *op. cit.*, § 14 n° 25 p. 264; cf. également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 3.5.1 et 3.5.2).

On considère comme personnes proches celles avec lesquelles il existe des rapports économiques ou personnels qui sont le véritable motif de la prestation imposable, selon l'ensemble des circonstances. Il faut également considérer comme personnes proches celles à qui l'actionnaire a permis, pour quelque raison que ce soit, de disposer de sa société comme si elle leur appartenait en propre. Dans la mesure où de telles prestations n'auraient pas été accordées à des tiers dans les mêmes circonstances, l'impôt anticipé est en règle générale dû (cf. ATF 131 II 593 consid. 5, 119 Ib 431 consid. 2; arrêts du Tribunal fédéral 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.1, 2A.457/2002 du 19 mars 2003 consid. 3.1 et 2A.223/2000 du 23 août 2000 consid. 4b; arrêt du Tribunal fédéral du 29 janvier 1999 *in* ASA 68 p. 246 ss consid. 3a traduit *in* Revue de droit fiscal suisse [RDAF] 1999 II p. 449 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 3.3).

2.3. Selon les règles générales, il appartient à la société assujettie d'apporter la preuve du caractère de charge commerciale des versements qu'elle a opérés, si elle s'en prévaut. Elle est également tenue, en vertu de l'art. 39 LIA, de renseigner en conscience l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt et, en particulier, de tenir et de produire ses livres, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et les autres documents. Certes, il n'est pas du ressort des autorités fiscales de décider de la justification commerciale de dépenses et de leur ampleur, à la place des organes dirigeants de la société. Cela étant, l'autorité fiscale doit s'assurer que ce sont des motifs exclusivement commerciaux et non pas les relations personnelles ou économiques étroites entre la société et le récipiendaire de la prestation, qui ont déterminé les versements en question. Celui qui opère un paiement qui n'est pas comptabilisé ni justifié par pièces doit supporter les conséquences de l'absence de preuve, à savoir que ledit paiement sera considéré comme une prestation appréciable en argent (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 3.3, 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.2, 2A.342/2005

du 9 mai 2006 consid. 2.3, 2A.237/2000 du 6 septembre 2000 in *Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese [RDAT]* 2001 I p. 421 consid. 3c; ATF 119 Ib 431 consid. 2c). S'agissant de paiements opérés à l'étranger, il s'agit non seulement de désigner le nom du destinataire, mais également de démontrer l'ensemble des circonstances qui ont conduit à cette attribution. Dans ce cas, en effet, lesdites circonstances relatives au destinataire étranger échappent au contrôle des autorités fiscales suisses (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.457/2002 du 19 mars 2003 consid. 3.2, 2A.458/2001 du 29 juillet 2002 consid. 3.2, 2A.204/1997 du 26 mai 1999 publié in ASA 68 p. 746 consid. 2b, 2A.12/1994 du 7 novembre 1995 in ASA 65 p. 397 consid. 2b). Doivent être produits les contrats relatifs aux affaires visées ainsi que les éventuelles conventions écrites avec le destinataire du paiement, de même que l'intégralité de la correspondance avec celui-ci et, le cas échéant, les banques impliquées (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_377/2009 du 9 septembre 2009 consid. 2.3, 2A.523/1997 du 29 janvier 1999 in ASA 68 p. 246 consid. 3c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 3.5 et A-2605/2008 du 29 avril 2010 consid. 2.6.1).

3.

3.1. Selon le cours ordinaire des choses, les opérations conclues en nom propre sont aussi effectuées pour propre compte de la personne qui agit. D'après la jurisprudence, les autorités fiscales sont donc autorisées à imputer une opération juridique à la personne qui l'a effectuée en nom propre. Si le contribuable prétend avoir agi pour le compte d'un tiers, dès lors qu'il s'agit d'un élément qui éteint son obligation fiscale, il doit en apporter la preuve certaine. Des conventions claires existant au moment de la création du rapport juridique et contenant les aspects les plus importants de l'opération envisagée sont à tout le moins exigées. L'allégation selon laquelle une opération a été conclue en nom propre mais pour le compte d'un tiers ne saurait être prise en considération lorsqu'elle n'est pas prouvée de façon certaine. Cela vaut en particulier lorsqu'il s'agit de relations juridiques internationales, qui échappent dans une large mesure au contrôle des autorités fiscales suisses. Dès lors, les preuves qui les concernent doivent être soumises à des exigences strictes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2 et références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4285/2007 du 19 mars 2009 consid. 5.2; décision CRC 2004-098 précitée consid. 2c, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.72/2006 précité consid. 2.2).

La société contribuable qui soutient que des montants encaissés par elle

ne la concernant pas, doit être en mesure de prouver son allégation en produisant pièces et documents justificatifs. Toute société astreinte à tenir une comptabilité doit en effet être en mesure de justifier les opérations enregistrées dans ses livres, et doit notamment détenir un ensemble de pièces comptables et de documents – qui ne se limitent pas à des avis de virement bancaires – permettant de déterminer la nature exacte des opérations dans lesquelles elle est intervenue et la part qu'elle a prise à leur déroulement. Il lui appartient donc de veiller à disposer des moyens de preuve nécessaires. A défaut, l'autorité fiscale est fondée à considérer que les montants encaissés par la société appartenaient à celle-ci et que leur bonification ultérieure à un actionnaire ou à une personne proche constitue une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé (ATF 103 Ib 192; cf. également art. 39 al. 1 LIA).

3.2. Dans le cadre d'un contrat de fiducie, le mandataire (le fiduciaire) exécute le mandat en son propre nom, en vertu de droits propres, mais pour le compte du mandant (le fiduciant; cf. GEORG GAUTSCHI, *in* Commentaire bernois VI/2/4, 1971, n° 13a *ad* art. 394 CO et n° 19a *ad* art. 395 CO; WALTER FELLMANN, *in* Commentaire bernois VI/2/4, 1992, n° 57 ss *ad* art. 394 CO; ROLAND BÜHLER, *in* Jolanta Kren Kostkiewicz/Peter Nobel/Ivo Schwander/Stephan Wolf [édit.], Schweizerisches Obligationenrecht, Zurich 2009, n° 8 *ad* art. 394; ROLF H. WEBER, *in* Heinrich Honsell [édit.], Obligationenrecht – Art. 1-529, Bâle 2008, n° 6 s. *ad* art. 394; CLAIRE HUGUENIN, Obligationenrecht – Besonderer Teil, 3^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2008, n° 762; ROLF BENZ, *in* Peter Münch/Peter Böhringer/Sabina Kasper Lehne/Franz Probst [édit.], Schweizer Vertrags-Handbuch, 2^e éd., Bâle 2010, § 74 n° 0.1 et 1.1).

Dans sa notice « Rapports fiduciaires » d'octobre 1967, l'AFC a exposé les conditions auxquelles est soumise la reconnaissance de l'existence d'un rapport fiduciaire. Outre des conventions claires qui doivent exister au moment de la création du rapport juridique, le bien fiduciaire doit être précisément décrit dans le contrat, lequel doit également fixer la commission due par le fiduciant au fiduciaire. Ce dernier ne doit en outre assumer aucun risque relativement à la gestion ou à la vente du bien fiduciaire, qui doit apparaître clairement comme tel dans le bilan du fiduciaire. Des comptes particuliers concernant les biens fiduciaires et les droits et obligations du fiduciant doivent finalement être ouverts et figurer séparément dans la comptabilité du fiduciaire. Selon la jurisprudence, la réalisation de ces conditions n'est toutefois pas indispensable pour la reconnaissance d'un rapport fiduciaire et le contribuable peut apporter la preuve d'une autre manière. Cependant, une preuve claire est dans ce cas

exigée. Une simple vraisemblance ne saurait suffire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2007 précité consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral précité *in* ASA 60 p. 558 ss consid. 2b; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 3.6 et A-4285/2007 du 19 mars 2009 consid. 5; décisions CRC 2004-098 précitée consid. 2c, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.72/2006 précité consid. 2.2).

Dans le cadre d'un mandat d'encaissement, le mandataire peut également agir en son propre nom, mais pour le compte de tiers. Dans ce cas, le mandant d'encaissement peut être assimilé à un contrat de fiducie. Si le tiers sait en revanche à quel titre intervient le mandataire, il s'agit alors d'un cas de représentation directe (cf. art. 32 al. 1 et 2 CO). Sous l'angle du droit civil, la représentation directe se distingue fondamentalement des situations dans lesquelles le mandataire agit certes pour le compte d'un tiers, mais en son nom. Du point de vue du droit fiscal, ces situations sont toutefois soumises aux mêmes exigences de preuve formelles (cf. arrêts du Tribunal fédéral du 7 novembre 1995 *in* ASA 65 p. 397 ss consid. 2b traduit *in* RDAF 1997 II p. 516 ss; décision CRC 2004-098 précitée consid. 2d, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.72/2006 précité consid. 2.2).

Un rapport de fiducie ou un mandat d'encaissement formellement prouvé ne doit cependant pas être pris en compte sur le plan fiscal s'il a été conclu à des fins d'évasion fiscale. Cela vaut également lorsque le mandat en question ne repose sur aucune raison économique sérieuse ou lorsque la construction juridique apparaît insolite au vu du but économique visé (cf. PFUND, op. cit. n° 3.64 *ad* art. 4 al. 1 let. b; décision CRC 2004-098 précitée consid. 2d et références citées, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.72/2006 précité).

4.

4.1. Peuvent également entrer en ligne de compte, au titre de prestations appréciables en argent (cf. consid. 2.1 ci-avant), les excédents de liquidation (art. 20 al. 1 OIA). L'excédent de liquidation correspond au montant qui, selon l'état des biens au début des opérations de liquidation, reste ou aurait dû rester à la société après règlement des dettes et des frais de liquidation et déduction du capital social versé. Il découle en outre d'une jurisprudence constante que l'obligation de payer l'impôt existe même lorsque la société n'est pas dissoute juridiquement (c'est-à-dire selon l'art. 736 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]), en d'autres mots, lorsqu'elle est liquidée de fait (cf. PFUND, op. cit., n° 3.42

ad art. 4 al. 1 let. b; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse: l'imposition du revenu et de la fortune*, 2^e éd. Lausanne 1998, p. 392 s.; DUSS/VON AH, *in BaKomm*, n° 152 *ad art. 4*; JÜRIG ALTORFER, *Kauf und Verkauf von Kapitalunternehmungen im Steuerrecht*, Berne 1994, p. 2 et 103; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, *Schweizerisches Aktienrecht*, Berne 1996, n° 174 p. 871; ATF 115 Ib 274 consid. 9c et 10, 106 Ib 375 consid. 2a; arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.2, 2C_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.1 et 2.2 et 2C_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2725/2008 du 17 septembre 2009 consid. 4, A-4230/2007 et A-4216/2007 du 24 juillet 2009 consid. 2.3 et A-1506/2006 du 3 juin 2008 consid. 4.2).

4.2. La liquidation de fait est la cessation d'une partie importante des activités sociales et la réalisation des actifs correspondants, sans que ceux-ci ne soient investis à nouveau, en l'absence d'une décision formelle de l'organe compétent et d'une inscription au registre du commerce (ROLAND RUEDIN, *Droit des sociétés*, 2^e éd., Berne 2007, n° 2046 p. 365; arrêt du Tribunal fédéral 2P.75/2002 du 23 janvier 2003 consid. 3.1). Il n'est pas nécessaire que la société soit privée de l'ensemble de ses actifs. Il suffit que, même en présence de quelques actifs (tels que notamment des avoirs bancaires, des moyens liquides ou des créances comptables envers ses actionnaires), elle soit pour le reste vidée de sa substance économique. Selon une jurisprudence constante, une décision ou la volonté de liquider la société n'est pas nécessaire pour considérer qu'une liquidation de fait a eu lieu (ATF 115 Ib 274 consid. 10; arrêts du Tribunal fédéral 2C_695/2009 précité consid. 2.1 et 2C_502/2008 précité consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 5.1, A-2725/2008 précité consid. 4.1 et A-1506/2006 précité consid. 4.2; cf. également arrêt du Tribunal fédéral précité *in* ASA 58 p. 707 ss consid. 2a et 2b, concernant le cas d'une société immobilière considérée comme vidée après que son seul actif important a été réalisé).

4.3. Comme point de départ de la liquidation de fait, il y a lieu de retenir le moment où, selon l'ensemble des circonstances, un acte de disposition ne peut plus être considéré comme une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société (cf. arrêt du Tribunal fédéral précité *in* ASA 58 p. 707 ss consid. 2b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 5.2, A-2784/2010 du 9 septembre 2010 consid. 4.2.2, A-2527/2008 précité consid. 4.2 et A-1506/2006 précité consid. 4.2, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_502/2008 précité). Elle s'achève lorsque les actifs de la société ont été réalisés et que les biens de la so-

ciété ont d'une manière ou d'une autre été aliénés de façon définitive en faveur des actionnaires ou des personnes qui leur sont proches (arrêts du Tribunal fédéral 2C_502/2008 précité consid. 3.1 et 2A.342/2005 du 9 mai 2006 consid. 4.2 et références citées). La créance fiscale prend finalement naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA), soit, dans le cas d'une liquidation de fait, au moment où le montant à partager est définitivement mis à disposition des bénéficiaires. S'il n'est pas possible de déterminer ce moment, elle prendra alors naissance au moment où la décision de verser un montant déterminé a été prise ou, à défaut d'une telle décision, au moment où le versement est intervenu (cf. MICHAEL BEUSCH, *in* BaKomm, n° 38 *ad* art. 12 LIA).

5.

5.1. Aux termes 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. L'alinéa 2 de cette disposition précise qu'elles ne répondent toutefois que des créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant leur gestion; leur responsabilité s'éteint si elles établissent qu'elles ont fait tout ce qu'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale. En outre, les personnes solidairement responsable ont, dans la procédure, les mêmes droits et devoirs que le contribuable (art. 15 al. 3 LIA). Elles doivent 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, conformément à la prescription de l'art. 39 LIA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 4.1, confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral 4230/2007 et A-4216/2007 précité consid. 4, et 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 consid. 4e *in* RDAF 2000 II p. 227 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 4.1).

5.2. La désignation de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, qui fait référence à la notion de « personnes chargées de la liquidation », est très large et englobe tous ceux qui ont effectivement joué un rôle de liquidateur, qu'ils soient administrateurs de la société, qu'ils aient agi sur instruction de l'actionnaire ou directement en qualité d'actionnaire. Est ainsi notamment considéré comme personne chargée de la liquidation l'administrateur qui a procédé à la liquidation de fait d'une société (cf. PFUND, *op. cit.*, n° 16 *ad* art. 15 al. 1 LIA). Une inscription formelle au registre du commerce en qualité de liquidateur n'est donc pas nécessaire. Cette responsabilité est en effet in-

hérente aux personnes qui ont, dans le cadre de la liquidation, un pouvoir de disposition sur des biens devant permettre de régler la créance fiscale. La responsabilité solidaire ne vise jamais un organe en tant que tel, mais uniquement des personnes ayant *individuellement* joué un rôle dans la liquidation. La responsabilité découlant de l'art. 15 LIA est en outre une responsabilité de garantie, indépendante de toute de faute (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 14; arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité consid. 4.1, confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4230/2007 et A-4216/2007 précité consid. 4, et 2C_502/2008 du 18 décembre 2008 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 4.2, A-2784/2010 précité consid. 6.1 et 6.2 et A-831/2007 précité consid. 3.6; ROBERT DANON, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux *in* F. Bohnet [édit.], Quelques actions en responsabilité, Neuchâtel 2008, p. 199 ss et 203).

5.3. La responsabilité solidaire de l'art. 15 LIA s'étend à toute la période durant laquelle le liquidateur a géré la société. Elle couvre toutes les créances d'impôt, intérêts et frais compris, qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient durant leur gestion. Il faut entendre par là les créances d'impôt anticipé résultant des art. 4 ss LIA, celles d'intérêts découlant de l'art. 16 al. 2 LIA et les frais de procédure, dans la mesure où ils peuvent être mis à la charge de l'assujetti selon l'art. 44 LIA (PFUND, op. cit., n° 17.3 *ad* art. 15 al. 2 LIA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 6.1 et 6.2, A-831/2007 précité consid. 3.4 et A-2784/2010 précité consid. 6.4).

5.4. La responsabilité solidaire du liquidateur est limitée à concurrence du produit de la liquidation. La notion de produit de liquidation, au sens de l'art. 15 al. 1 LIA ("Betrag des Liquidationsergebnisses") n'est pas équivalente à celle d'excédent de liquidation, au sens de l'art. 20 al. 1 OIA, sur lequel l'impôt anticipé est calculé (cf. art. 4 al. 1 let. b LIA et art. 20 al. 1 OIA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 3.5). Il faut rappeler dans ce contexte que, pour déterminer l'excédent de liquidation cité à l'art. 20 al. 1 OIA, on déduit des actifs de la société le montant de ses dettes ainsi que le capital social versé (voir, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4230/2007 et A-4216/2007 du 24 juillet 2009 consid. 2.3; CONRAD STOCKAR, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, Lausanne 2002, p. 124 ch. 20). En revanche, le produit de liquidation visé à l'art. 15 al. 1 LIA consiste en la fortune de la société qui subsiste après règlement des dettes et des frais de liquidation et sur laquelle le liquidateur a une emprise (cf. JACQUES BÉGUELIN, La res-

ponsabilité fiscale des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, *in* Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, p. 543 ss; PFUND, op. cit., n. 7 ad art. 15 al. 1 let. a LIA et n. 17-19 ad art. 15 al. 2 LIA). Il représente dès lors le montant qui peut être restitué aux actionnaires et non seulement les réserves subsistantes. Si le capital social n'est donc pas imposable au titre de l'impôt anticipé, il constitue – en revanche – une partie de la somme à concurrence de laquelle la responsabilité du liquidateur est limitée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 6.1, A-831/2007 précité consid. 3.5, A-2725/2008 du 17 septembre 2009 consid. 5.1; THOMAS JAUSSI/COSTANTE GHIEMMETTI, Die eidg. Verrechnungsteuer, Ein Praktikerlehrbuch, vol. I, Muri/Berne 2007, p. 52 ch. 13.2; THOMAS MEISTER, *in* Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], Martin Zweifel / Peter Athanas / Maja Bauer-Balmelli [édit.], Bâle/Genève/Munich 2005, p. 451 ch. marg. 20 ad art. 15 LIA).

5.5. Comme déjà mentionné, la responsabilité solidaire du liquidateur s'éteint s'il démontre avoir fait tout ce qu'on pouvait attendre de lui pour déterminer et exécuter la créance fiscale (art. 15 al. 2 LIA). L'exception libératoire s'étend aux intérêts et aux frais, dans la mesure où ils constituent l'accessoire de la créance fiscale. Pour apporter avec succès la preuve libératoire, le liquidateur doit ainsi démontrer s'être acquitté de sa tâche au mieux de ses connaissances, selon sa conscience, et avoir fait tout ce qui pouvait être raisonnablement exigé de lui dans le cas spécifique pour sauvegarder ainsi les droits du fisc (cf. ATF 116 Ib 375 consid. 2b, 115 Ib 274 consid. 14d et 106 Ib 375 consid. 2b/bb; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 6.3, A-831/2007 précité consid. 3.9 et A-4230/2007 et A-4216/2007 précité consid. 5.2; PFUND, op. cit., n° 20, 20.1 et 20.2 ad art. 15 al. 2 LIA; CONRAD STOCKAR, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrats bei der Verrechnungssteuer, *in* L'expert-comptable [EC] 1990 p. 325 s.).

6.

En l'espèce, il sied de rappeler que – selon la décision entreprise – la créance fiscale de l'AFC qui totalise Fr. 170'852'601.55 est composée de trois éléments, à savoir :

(a) Fr. 147'253'985.- d'impôt anticipé, calculé sur les versements auxquels R._____ a procédé entre 1997 et 2001 (pour un total de Fr. 420'725'672.-), à partir de ses comptes bancaires au Luxembourg et au Grand Cayman;

(b) Fr. 22'750'000.- d'impôt anticipé, calculé sur le transfert à titre gratuit par R._____ de la totalité de sa clientèle et de ses affaires, entre fin 1998 et fin 2001, à ses actionnaires directs ou indirects (la valeur de ce transfert ayant été fixé à Fr. 65'000'000.-);

(c) Fr. 848'616.65 à titre d'impôt anticipé dû sur l'excédent de liquidation subsistant au 31 décembre 2001, soit Fr. 2'424'619.-.

Il s'agit en premier lieu de déterminer si le transfert ultérieur des montants crédités sur les comptes ouverts au nom de la recourante au Luxembourg et au Grand Cayman, sur lesquels l'AFC réclame un montant d'impôt anticipé de Fr. 147'253'985.- (cf. ci-avant let. a), constituent des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (consid. 7). Il y aura ensuite lieu d'examiner si le second élément de la créance fiscale, à savoir l'impôt anticipé réclamé sur le transfert des activités de R._____ à son actionnaire (Fr 22'750'000.-), est justifié (consid. 8). Dans un troisième temps, il s'agira de déterminer si le transfert de tout ou partie des activités de la recourante en faveur des sociétés susmentionnées équivaut à une liquidation de fait et s'il en est résulté un excédent soumis à l'impôt anticipé (consid. 9). Finalement, il conviendra de voir si le recourant doit être reconnu solidairement responsable avec la recourante du paiement de la créance fiscale et, le cas échéant, à concurrence de quel montant (consid. 10).

7.

S'agissant tout d'abord du montant d'impôt anticipé de Fr. 147'253'985.-, calculé sur les versements opérés par R._____ entre 1997 et 2001 à partir de ses comptes au Luxembourg et au Grand Cayman, il s'agit d'observer ce qui suit.

7.1. Il n'est en l'occurrence pas contesté que des montants à hauteur de Fr. 420'725'672.-- ont été successivement crédités sur des comptes ouverts au nom de la recourante auprès de deux banques respectivement sises au Luxembourg et au Grand Cayman, puis reversés par la recourante, pour le même montant, le jour même ou le lendemain, sur des comptes bancaires chiffrés dont l'identité des titulaires n'est pas connue. Dans la mesure où, selon le cours ordinaire des choses, les opérations réalisées en nom propre sont également réputées conclues pour compte propre, l'AFC était en principe autorisée à considérer que les montants en question avaient été encaissés puis reversés par la recourante en son nom et pour son compte et il appartenait à cette dernière d'établir que tel n'était pas le cas (cf. consid. 3.1 ci-avant; concernant la répartition du far-

deau de la preuve en droit fiscal, cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 14 mai 2010 consid. 1.3.2 et 1.3.3 et les références citées; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 3.140 ss et 3.149 ss).

7.2. Les recourants se réfèrent principalement aux conventions que la recourante a respectivement passées le 8 novembre 1984 et le 27 janvier 1992 avec E._____, sise en France, et la société T._____, sise en Suisse. Selon la convention conclue entre la recourante, en qualité de prêteur, et E._____, en qualité d'emprunteur, la première nommée s'engage à mettre à disposition de la seconde et/ou de ses filiales un montant n'excédant pas USD 300'000'000.-- ou son équivalent dans une ou différentes autres monnaies, contre le paiement préalable d'intérêts. Ce contrat a ainsi pour objet d'assurer une ligne de crédit en faveur de E._____ et/ou de ses filiales. Il n'institue en revanche aucune relation de compte courant entre les parties, ni ne définit les modalités de transferts de fond qui auraient lieu sur cette base. Il ne permet dès lors pas d'expliquer que la recourante ait servi d'intermédiaire dans des opérations de transferts de fonds et, partant, ne saurait justifier les opérations litigieuses.

Le contrat passé avec T._____ prévoit, à son chiffre 1, que la recourante crédite sur un compte des montants en devises diverses transférés quotidiennement par T._____. La recourante s'engage pour sa part à rémunérer les montants ainsi mis à sa disposition sur la base d'un taux déterminé. A son chiffre 2, le contrat prévoit en outre que T._____ demandera de temps à autre à la recourante de lui avancer des montants en devises diverses, contre rémunération, étant précisé que dans les lignes de crédit ainsi consenties par la recourante, celle-ci est tenue de transférer les montants demandés selon les ordres de T._____. Dans la mesure où il est prévu que T._____ transférera quotidiennement des montants à la recourante, mais ne lui demandera que de temps à autre de lui avancer des montants et de les transférer selon ses ordres, il apparaît que la gestion des comptes de T._____ ouverts auprès de la recourante constitue l'objet principal du contrat. Les opérations de transfert des montants demandés semblent pour leur part revêtir un caractère accessoire. Pour cette raison déjà, ce contrat ne permet pas de justifier les opérations litigieuses, au vu de l'importance du volume des transferts effectués. Par ailleurs, il n'explique surtout pas que la recourante ait servi d'intermédiaire dans des opérations de transfert de fonds, soit qu'elle ait transféré les montants crédités sur les comptes ouverts à son nom, pour

le même montant, le jour même ou le lendemain des bonifications en question.

Il convient d'autre part de relever que les avis de crédit établis par C._____ et V._____ en relation avec les versements effectués sur les comptes ouverts au nom de la recourante auprès de ces établissements ne mentionnent pas que les montants en cause sont destinés à des tiers. Les avis de débits ultérieurs de ces montants n'indiquent en outre ni l'identité des bénéficiaires économiques, ni les motifs de ces versements. Les opérations litigieuses ne sont ainsi manifestement pas suffisamment documentées pour permettre d'établir leur nature exacte, les circonstances dans lesquelles elles se sont déroulées, de même que les motifs commerciaux qui les sous-tendent et la part que la recourante a pris à leur développement. En outre, malgré les nombreuses requêtes formulées en ce sens par l'AFC, les recourants n'ont à ce jour toujours pas communiqué l'identité des bénéficiaires et les motifs des transferts de fond litigieux. La recourante avance à cet égard ne pas disposer de ces renseignements. Il sied d'observer à ce propos que l'on peut sérieusement douter de la véracité des dires de la recourante, au vu notamment de la mention « *sans donneurs d'ordre – le nom du bénéficiaire ne doit pas apparaître sur les avis de débit, ni sur les relevés de compte* » qui figure sur un certain nombre d'ordres de virement adressés à C._____, ainsi que de certains éléments du dossier pénal. Ce point n'est toutefois pas décisif.

Dans la mesure où elle invoquait avoir agir sur la base d'opérations en compte courant, soit que les montants encaissés par elle ne la concernaient pas et que les versement subséquents avaient été effectués pour le compte de tiers, il lui appartenait en effet de disposer des documents et moyens de preuves nécessaires pour démontrer ses allégations (cf. consid. 3. ci-avant; cf. également art. 39 al. 1 LIA, en particulier let. b). En l'occurrence, la connaissance de l'identité des bénéficiaires économiques finaux et des motifs commerciaux de ces transferts constituent des éléments importants pour appréhender clairement les opérations litigieuses, dans la mesure où ces informations auraient notamment permis de confirmer que les montants encaissés par la recourante ne lui étaient pas destinés et ne constituaient en conséquence pas des produits. Il y a ainsi lieu de constater que les renseignements requis pouvaient avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt. Les recourants étaient donc tenus de les communiquer à l'AFC. A mesure qu'ils s'en sont abstenus, l'AFC était en droit d'écarter les faits dont ils se prévalaient, le refus de fournir des renseignements ne devant

pas avoir pour effet l'octroi d'un avantage fiscal (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 1 et références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4230/2007 et A-4216/2007 précité consid. 3.2.2.4.3, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2009 précité).

Au vu de ce qui précède et des exigences de preuve posées par l'AFC et la jurisprudence, lesquelles doivent s'apprécier d'autant plus strictement qu'il s'agit en l'occurrence de relations juridiques internationales (cf. consid. 2.3 et 3 ci-avant), il y a lieu de constater qu'il n'est pas démontré que la recourante a effectué les opérations litigieuses pour le compte de E._____ et de T._____. En particulier, les contrats auxquels se réfèrent les recourants ne suffisent pas, à eux-seuls, à démontrer les allégations selon lesquelles la recourante aurait effectué les opérations litigieuses sur la base de relations de compte courant, à titre fiduciaire, comme mandataire chargée de l'encaissement ou à quelque autre titre que ce soit. En tant qu'il s'agit d'un élément censé éteindre l'obligation fiscale, les recourants doivent supporter les conséquences de l'échec de dite preuve (cf. notamment ATF 133 II 153 consid. 4.3). C'est dès lors à bon droit que l'AFC a considéré que la recourante avait agi pour son propre compte et que les montants encaissés par elle lui appartenaient, de même que les versements ultérieurs correspondants lui étaient imputables (cf. consid. 3.1 ci-avant).

7.3. Il s'agit dès lors de déterminer s'il y a lieu de considérer qu'en versant les montants litigieux, la recourante a effectué des prestations appréciables en argent en faveur de ses actionnaires ou de personnes proches, sans contreprestations correspondantes. A cet égard, il sied de rappeler que la preuve que la prestation est justifiée selon l'usage commercial incombe à la société contribuable, qui en supporte l'échec. Partant, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents idoines doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ces versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé (cf. consid. 2.3 ci-avant et la jurisprudence citée).

En l'occurrence, les recourants ont toujours refusé de communiquer à l'AFC l'identité des bénéficiaires économiques, ainsi que les motifs commerciaux des versements en question, malgré les nombreuses requêtes formulées en ce sens par l'AFC. Il en résulte que le caractère de charge commerciale des paiements litigieux n'est pas suffisamment justifié. L'AFC était ainsi en droit de considérer que les versements litigieux ont été opérés, sans contre-prestations équivalentes, en faveur de proches, à

savoir des personnes qui, pour quelque raison que ce soit, étaient autorisées à disposer de la société comme si elle leur appartenait en propre. C'est dès lors à juste titre que l'AFC a estimé que les conditions pour soumettre les versements en cause à l'impôt anticipé étaient réunies, le caractère insolite des prestations en question ne pouvant en effet échapper à la recourante, compte tenu notamment de l'importance des versements opérés (cf. consid. 2.2 ci-avant).

Il n'est par ailleurs pas décisif que la recourante ne connaissait pas les bénéficiaires et les motifs des paiements litigieux, comme elle le prétend. Lorsque, malgré ses sommations, le contribuable ne *veut* ou ne *peut* pas prouver à qui et à quel titre les prestations en cause ont été versées, l'AFC peut en effet admettre qu'il s'agit d'une prestation appréciable en argent effectuée sans contre-prestation équivalente en faveur d'un actionnaire ou d'une personne proche de la société et, partant, soumise à l'impôt anticipé. Dans pareille situation, l'autorité fiscale est fondée à considérer que la prestation en question a été versée en faveur d'une personnes qui, pour quelque raison que ce soit, a été autorisée à disposer de la société comme si elle lui appartenait. Cela vaut en outre que la prestation ait ou non été comptabilisée comme charge dans les comptes de la société (cf. arrêts du Tribunal fédéral précités *in* ASA 65 p. 397 ss consid. 4c, *in* ASA 60 p. 558 ss consid. 3 et 2A.524/2000 précité consid. 5 confirmant la décision CRC 1999-146 précitée consid. 4a).

7.4.

7.4.1. C'est également le lieu de rappeler qu'il appartient à la recourante, qui soutient avoir agi pour le compte de tiers, d'apporter la preuve certaine des faits qu'elle allègue et de tenir à disposition de l'autorité fiscale les documents permettant d'établir la nature exacte et les circonstances des opérations auxquelles elle a pris part (cf. consid. 2.3 et 3.1 ci-avant). Or, les documents produits par la recourante ne permettent pas d'appréhender clairement les circonstances des opérations dans lesquelles elle est intervenue et la part qu'elle a prise à leur déroulement. Cela vaut en particulier concernant les rapports établis par la société Y._____, attestant notamment que les comptes de la recourante auraient été établis en conformité avec la loi et n'auraient pas été affectés par les opérations litigieuses, lesquelles auraient été effectuées pour le compte de E._____ et de T._____. En effet, bien que les écritures comptables revêtent une importance primordiale en droit fiscal et que les organes de révision soient soumis à des obligations légales et assument une responsabilité (cf. art. 728 ss et 755 CO), les documents auxquels les recourants se ré-

fèrent ne sauraient suffire à prouver leurs allégations de façon suffisamment certaine, compte tenu des hautes exigences de preuve requises, qui sont en l'occurrence d'autant plus strictes qu'il s'agit de relations juridiques internationales. Ces documents ne sauraient en particulier pallier l'absence de pièces justificatives, telles que des contrats écrits, dans l'exécution desquels les opérations litigieuses s'inscriraient clairement, ou des avis bancaires permettant d'établir l'identité des bénéficiaires et les motifs des paiements, de même que les fonds en cause ne lui étaient pas destinées.

Il en va par ailleurs de même des différents jugements pénaux rendus en *** et en *** allégués par les recourants et de la circonstance selon laquelle l'AFC, à l'occasion du contrôle des comptes de T._____, n'aurait pas contesté que les transferts querellés chez la recourante figurent à titre de charge chez cette société. Une simple vraisemblance ne saurait en effet suffire (cf. consid. 3.2 ci-avant). Il n'est également pas déterminant que l'AFC ait sur le principe admis l'existence de relations de compte courant entre la recourante et E._____, respectivement T._____, comme le soutiennent les recourants. Dans le cas présent, il ne s'agit en effet pas de se prononcer sur le principe même de l'existence d'une telle relation, mais de déterminer si *les transferts litigieux* ont été réalisés sur une telle base. Or, ainsi qu'il a été exposé, les recourants n'ont en l'occurrence pas démontré de façon certaine que tel était le cas.

Il découle de ce qui précède que les renseignements requis, qui auraient permis, dans une certaine mesure, de vérifier les allégations des recourants, pouvaient être importants pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt. Les recourants étaient par conséquent tenus de les communiquer (cf. art. 39 al. 1 LIA; ATF 103 Ib 192 consid. 1 et références citées).

7.4.2. Il sied également de relever que les opérations litigieuses, réalisées en faveur de bénéficiaires et pour des motifs inconnus, s'inscrivent dans le cadre de relations juridiques internationales qui échappent au pouvoir de contrôle de l'AFC (cf. consid. 2.3 ci-avant). Dans ces circonstances, la plus grande circonspection s'impose et l'autorité fiscale doit faire preuve d'une curiosité accrue et a le devoir d'exiger des renseignements plus précis et plus complets, en particulier lorsqu'il s'agit d'apprécier le caractère de charge commerciale d'une prestation (cf. ATF 120 III 147 *in* ASA 63 661 ss consid. 6b; arrêts du Tribunal fédéral 2C_377/2009 du 9 septembre 2009 consid. 2.3, 2C_162/2008 du 7 juillet 2008

consid. 4.3 et 2A.458/2001 du 29 juillet 2002 consid. 3.2; cf. également STOCKAR, *in* BaKomm, n° 4 *ad* art. 39 LIA).

En outre, les motifs économiques sérieux sur lesquels reposeraient en l'occurrence les relations de compte courant alléguées ne transparaissent pas de façon évidente. Cela vaut d'autant plus que, selon les dires des recourants, la direction et le personnel opérationnel de la recourante ont dans le cas présent été « délégués » par la Direction financière du groupe A._____, chez laquelle la recourante prenait ses instructions concernant les transferts de fonds litigieux. La recourante ne semblait ainsi pas spécialement compétente pour exécuter le mandat qui lui a été confié.

Il résulte de ce qui précède qu'également dans l'hypothèse où il s'agirait d'admettre, au regard de l'ensemble des documents et circonstances auxquels les recourants se réfèrent, que la preuve formelle de l'existence des relations de compte courant alléguées a bien été apportée, la question de la reconnaissance de ces relations sur le plan fiscal se poserait encore (cf. consid. 3.2 ci-avant). Dans la mesure où il ne peut manifestement pas être exclu que les renseignements requis auraient pu apporter des éléments de réponse importants sur ce point, les recourants demeuraient donc tenus, en tout état de cause, de les communiquer à l'AFC (cf. art. 39 al. 1 LIA; ATF 103 Ib 153 consid. 1; cf. également ATF 132 III 715 consid. 3.1 et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5927/2007 précité consid. 3.3).

Les recourants n'ayant pas apporté la preuve de l'existence des relations de compte courant alléguées, l'AFC était ainsi admise à considérer que les montants encaissés par la recourante lui appartenaient (cf. consid. 3 ci-avant). Partant, il s'agit de constater que les versements ultérieurs de ces montants, réalisés sans contreparties équivalentes, ont eu pour effet d'appauvrir la recourante. Les recourants ne sauraient dès lors se référer utilement au principe de détermination pour établir que la société n'a subi aucun appauvrissement. C'est dès lors à bon droit que l'AFC a qualifié les opérations litigieuses de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé et le recours, mal fondé sur ce point, doit être rejeté.

8.

Dans un deuxième temps, il s'agit de voir si c'est à juste titre que l'AFC réclame un montant d'impôt anticipé de Fr. 22'750'000.-, en raison du transfert à titre gratuit par la recourante de ses activités de gestion de trésorerie internationale du groupe A._____ (à fin 1998) et de la gestion

des prêts à long terme (fin 2001) des sociétés du groupe G._____ à ses actionnaires directs ou indirects.

8.1. Il n'est en l'occurrence pas contesté que dès le 1^{er} novembre 1998, la recourante a cessé son activité de gestion de la trésorerie internationale du groupe A._____ et s'est concentrée sur la seule gestion des prêts à long terme du groupe G._____. Il ressort en outre de l'annexe aux comptes annuels de la recourante au 31 décembre 1998 que la gestion de la trésorerie internationale a été transférée aux sociétés B._____ et F._____, toutes deux sises en France. Dans le courrier adressé à l'AFC en date du 29 août 2002 par la société Y._____, il est par ailleurs exposé que la clientèle de la recourante avait été transférée dans sa totalité à la société F._____ afin de regrouper toutes les opérations financières du groupe auprès d'une seule entité. Cela ressort également des réclamations du 16 janvier 2004. En outre, selon la note A de l'annexe aux comptes annuels de la recourante au 31 décembre 2001, cette dernière a poursuivi son activité de gestion des prêts à long terme du groupe G._____ jusqu'à la fin de l'année 2001 et a, depuis lors, cessé toute activité. Les recourants n'ont au surplus pas contesté que cette activité a été transférée en faveur de l'actionnaire de la recourante et qu'aucune rétribution n'a été versée à cette dernière, que ce soit pour le transfert des activités de gestion de la trésorerie internationale ou pour le transfert de la gestion des prêts à long terme.

Il apparaît ainsi que les activités de gestion de la trésorerie internationale et des prêts à long terme exercées par la recourante ont été transférées en faveur de sociétés participant, directement ou indirectement, au capital de la recourante. L'activité économique et en particulier la clientèle et le savoir-faire développé dans ce cadre ayant indéniablement une valeur commerciale et faisant partie des actifs d'une société, il y a lieu de considérer qu'en transférant ces activités de gestion, la recourante a mis certains de ses actifs à disposition de ses actionnaires ou de personnes proches de ceux-ci.

8.2. Il sied au surplus de relever que les recourants n'ont produit aucune pièce établissant que l'activité de gestion de la trésorerie internationale du groupe A._____ n'appartenait pas à la recourante, mais lui avait seulement été déléguée pour un temps donné, comme allégué dans leur recours. A cet égard, les simples allégations de l'organe de révision de la recourante, selon lesquelles celle-ci aurait uniquement travaillé avec une clientèle captive, ne sauraient suffire (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et

2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5927/2007 précité consid. 3.2 et A-2149/2008 et A-2170/2008 du 17 mai 2010 consid. 2.4). Cela ne ressort pas non plus des statuts de la recourante.

En outre, il n'est en l'occurrence pas démontré par la production de conventions écrites formellement satisfaisantes que les contrats conclus par la recourante en son propre nom avec les différentes sociétés du groupe dont elle faisait partie ont été contractés pour le compte dudit groupe, ni que la gestion de la trésorerie internationale aurait été exercée à titre fiduciaire. Dans ces conditions, les déclarations des recourants revêtent le caractère d'allégations non prouvées et il leur appartient d'en subir les conséquences, conformément à la règle générale de l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210). Il sied ainsi de retenir que l'activité de gestion de la trésorerie internationale du groupe A._____ appartenait à la recourante et que celle-ci a en outre conclu pour son compte propre les différents contrats la liant aux sociétés du groupe et, partant, qu'elle a ainsi traité avec une clientèle qui lui était propre (cf. consid. 3 ci-avant).

C'est également le lieu de rappeler que sauf disposition légale expresse, le droit fiscal suisse ne connaît pas la notion de groupe économique, de sorte que les sociétés appartenant à un même groupe doivent être traitées fiscalement comme des entités juridiques indépendantes (cf. ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêts du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2, 2A.355/2004 précité consid. 2.2 et 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.3). Les opérations qu'elles réalisent entre elles doivent ainsi intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence et obéir aux conditions du marché (principe du « *dealing at arm's length* »). A défaut, l'AFC était fondée à considérer qu'il s'agissait de mises à disposition d'actifs de la société en faveur de son actionnaire, sans contre-prestation correspondante, à savoir de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé. Il en découle que la prétendue absence d'autonomie de la recourante ne serait de toute façon pas décisive. Il en va de même du fait que la clientèle de la recourante était captive, comme le prétendent les recourants. Cette circonstance, si elle était vérifiée, pourrait en revanche être relevante sous l'angle de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT, RS 641.10), en ce sens que si les apports de clientèle dont la recourante a bénéficié n'ont pas donné lieu à des contre-prestations correspondantes, ils devraient alors être qualifiés de versements supplémentaires au sens de l'art. 5 al. 2 let. a de cette loi.

Dans la mesure où ni les bases de calcul ni le calcul de ces prestations appréciables en argent dont il s'agit n'ont été contestés, mais uniquement le principe du transfert de goodwill, le Tribunal de céans peut reprendre le montant d'impôt anticipé calculé par l'AFC, à savoir Fr. 22'750'000.- (soit le 35 % de Fr. 65'000'000.-), sans en examiner plus avant le bien fondé (cf. consid. 4.1 ci-avant).

Certes, l'AFC a qualifié l'entier de la somme précitée (Fr. 65'000'000.-) d'excédent de liquidation, considérant que la liquidation de fait avait débuté en 1998 déjà (appréciation que le Tribunal de céans ne partage pas; cf. ci-après consid. 9). Mais cette qualification n'est pas une condition de l'existence de la créance fiscale. Seul est déterminant le critère de prestation appréciable en argent à l'actionnaire qui doit être confirmé ici tant dans son principe que dans son montant. Il importe dès lors peu que le Tribunal de céans partage ou non l'avis de l'AFC quant au fait que l'entier de la somme susmentionnée puisse être comprise comme un excédent de liquidation de la société. L'on rappellera également que le Tribunal de céans peut – en vertu du principe de l'application du droit d'office – confirmer la décision attaquée dans son résultat tout en adoptant une motivation divergente (cf. ATAF 2007/41 consid. 2 et les réf.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 du 4 octobre 2010 consid. 1.5.2).

9.

En troisième lieu, il s'agit de vérifier que le montant de Fr. 848'616.65, représentant l'impôt anticipé calculé par l'AFC sur l'excédent de liquidation de R._____, est réclamé à bon droit.

9.1. R._____ a été dissoute par décision de son assemblée générale du 13 mars 2002 et est, depuis lors, formellement entrée en liquidation. Cela étant, au regard du droit de l'impôt anticipé, la liquidation remonte dans les faits à une période antérieure à cette décision. Il convient de se rappeler que, suite au transfert de ses activités de gestion de la trésorerie internationale du groupe A._____ à B._____ et F._____, dès le premier novembre 1998, la recourante a dans un premier temps réduit son activité de manière notable. Dans un second temps, à savoir à partir de la fin de l'année 2001, date à laquelle elle a transféré ses activités de gestion des prêts à long terme, elle a cessé toute activité.

Contrairement à l'avis de l'AFC, le premier transfert n'a eu pour effet que de réduire le champ d'activités de la société, mais non de le mettre à néant. Il ne constitue dès lors pas encore un acte de liquidation. En revanche, le second transfert a eu pour conséquence de vider la société de

toute substance économique. L'évolution des actifs circulants et immobilisés de la recourante entre fin 2000 et fin 2001, telle qu'elle ressort des comptes annuels de la recourante au 31 décembre 2001, indique que les activités de gestion ont été définitivement remises à l'actionnaire de la société au plus tard le 31 décembre 2001. Il y a ainsi lieu de retenir que la recourante a été liquidée de fait, avant que la décision de dissolution ne soit formellement adoptée, et que la liquidation remonte concrètement au 31 décembre 2001 (cf. consid. 4.2 et 4.3 ci-avant).

9.2. Cela étant, le bilan de la recourante au 31 décembre 2001 fait apparaître des fonds propres totalisant Fr. 202'474'619.-, dont il s'agit de déduire le capital-actions de la société (Fr. 50'000.-), non soumis à l'impôt anticipé, ce qui fait ressortir un excédent de liquidation de Fr. 202'424'619.-. L'autorité inférieure a déduit de ce montant le dividende versé par la recourante en date du 19 mars 2002, à savoir Fr. 200'000'000.-, ce qui s'avère justifié, pour autant que ce montant soit soumis séparément à l'impôt anticipé et que celui-ci ait été effectivement acquitté (ce qui semble devoir être le cas, l'AFC ayant clairement procédé à cette déduction qui ne s'expliquerait pas autrement). Il subsiste ainsi une somme de Fr. 2'424'619.-, sur laquelle l'impôt anticipé est dû à concurrence de Fr. 848'616.65 (Fr. 2'424'619.- x 35 %; cf. décision entreprise, ch. 8.4). En cela, la décision entreprise s'avère correcte.

9.3. Il apparaît ainsi que la créance fiscale d'impôt anticipé d'un total de Fr. 170'852'601.65 que l'autorité inférieure fait valoir à l'encontre de R. _____ est justifiée. Elle résulte de l'addition des montants suivants :

- Fr. 147'253'985.- à titre d'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent fournies à des actionnaires entre 1997 et 2001 (cf. consid. 7 ci-avant);
- Fr. 22'750'000.- à titre d'impôt anticipé sur la cession d'activités de la société à des actionnaires intervenue entre fin 1998 et fin 2001 (valant prestations appréciables en argent aux dits actionnaires; cf. consid. 8 ci-avant);
- Fr. 848'616.65 à titre d'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation de la société au 31 décembre 2001 (consid. 9.1 à 9.2).

Mal fondé, le recours doit donc être rejeté sur ces points.

10.

Finalement, il s'agit de se pencher sur la responsabilité solidaire de P._____, pour le paiement de l'impôt anticipé dû par la société, tel que confirmé ci-avant (consid. 9.3).

10.1.

10.1.1. Il ressort du dossier en mains de l'autorité que le recourant a été nommé directeur de la recourante à partir du mois d'octobre 1987, puis président du conseil d'administration dès mai 1999. Ses pouvoirs n'ont été radiés qu'à la suite de la décision de l'assemblée générale du 13 mars 2002 de dissoudre la société, plus précisément le *** mars 2002 (date de la publication dans la feuille officielle suisse du commerce [FOSC]). Fin 2001, date retenue par le Tribunal de céans comme celle marquant le début de la liquidation de fait de la société, le recourant était dès lors président du conseil d'administration de la société. En tant que tel, il fait indéniablement partie des "personnes chargées de la liquidation" au sens de l'art. 15 al. 1 let. a LIA, notion qui englobe l'administrateur qui a procédé à la liquidation de fait d'une société (cf. consid. 5.2 ci-avant). Il importe peu à cet égard que le recourant n'ait pas été formellement nommé au titre de liquidateur. Il est surtout relevant que l'intéressé a eu, dans le cadre de la liquidation de fait de la société, un pouvoir de disposition sur des biens devant permettre de régler la créance fiscale (consid. 5.2 ci-avant). Or, tel est effectivement le cas en l'occurrence. Le recourant avait concrètement ce pouvoir en 2001, lors du transfert des activités de gestion des prêts à long terme par la société. Selon ce qui a déjà été exposé ci-avant (cf. consid. 8.2), la société s'est ainsi départie d'un de ses biens, sans contre-prestation correspondante. En outre, le recourant était encore président du conseil d'administration de la société lorsque celle-ci a procédé à une distribution de dividende de Fr. 200'000'000.- à ses actionnaires, en date du 19 mars 2002 (consid. 9.2 ci-avant). Ces biens auraient indéniablement pu servir à régler la créance fiscale de la société.

10.1.2. Cela étant, il s'agit d'observer que la responsabilité solidaire du liquidateur porte exclusivement sur les créances d'impôt, intérêts et frais qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient pendant sa gestion (art. 15 al. 2, première phrase, LIA; consid. 5.3 ci-avant). Cette gestion commence au moment où survient la liquidation de fait ("le motif de liquidation"), sans égard à la date retenue par le registre du commerce (cf. PFUND, op. cit., ch. 18 ad art. 15 al. 2; THOMAS A. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Berne 1999, p. 146 ch. 1.3.2 et note de bas de page 38). In casu, la liquidation de fait a débuté fin 2001

et le recourant a été radié du registre du commerce le *** mars 2002 (date de la publication dans la FOSC). Au regard de ces éléments, il se poserait dès lors la question de savoir si le recourant est solidairement responsable de la créance d'impôt anticipé relative au transfert, respectivement aux distributions opérées avant le début de la liquidation de fait. Plus précisément, il s'agit de se demander si sa responsabilité solidaire porte également sur l'impôt anticipé afférent aux versements opérés par R. _____ entre 1997 et 2000, voire dans le courant de l'année 2001, à partir de ses comptes au Luxembourg et au Grand Cayman (cf. consid. 7 ci-avant) et sur celui calculé sur le transfert à titre gratuit par R. _____ de ses activités de gestion de trésorerie internationale du groupe A. _____, intervenu fin 1998 (cf. consid. 7 ci-avant). Cela étant, le Tribunal de céans estime que la responsabilité solidaire du recourant porte également sur ces créances d'impôt, étant donné que l'autorité les a fait valoir pendant sa gestion. Cette conclusion s'impose au terme des considérations suivantes.

Premièrement, il faut constater que le recourant n'a pas cessé d'être liquidateur de fait de la société au moment où il a été radié du registre du commerce en tant que Président du conseil d'administration, à savoir entre le *** mars 2002 (date de l'inscription au journal) et le *** mars 2002 (date de la publication dans la FOSC).

En effet, l'intéressé a continué d'assister la société dans le cadre de sa liquidation, en dépit de sa radiation formelle du registre du commerce. Il a ainsi collaboré au contrôle fiscal opéré par l'AFC dans les locaux de la société les 2 et 3 juillet 2002, au même titre que Me Z. _____ qui était liquidateur officiel de la société. Il ressort du rapport relatif à ce contrôle que P. _____ y a joué un rôle actif, en défendant les intérêts de la société (cf. rapport de révision des 2 et 3 juillet 2002, p. 1 in fine). En particulier, s'agissant des transferts de fonds "confidentiels", pour lesquels la direction du groupe A. _____ n'était apparemment pas disposée à dévoiler l'identité du réel bénéficiaire économique des fonds litigieux, il est relaté que "P. _____ tentera de faire changer d'avis les dirigeants du groupe d'ici au 12 juillet 2002. Ce dernier est conscient des conséquences fiscales encourues". Le dossier recèle également un e-mail adressé par P. _____ à différentes personnes (principalement les mandataires de la société) qui contient l'ordre du jour d'une réunion "R. _____" prévue le 23 juillet suivant dans les locaux mêmes de la société. Il ressort de cet e-mail que l'intéressé organise cette réunion et en a établi l'ordre du jour. P. _____ figure en outre – en copie – dans un courrier adressé par la société Y. _____ à l'AFC, le 29 août 2002 (cf. pièce n° 37 du dossier

de l'AFC), au même titre d'ailleurs que le liquidateur officiel de R._____. Dans les faits, il apparaît donc que le recourant n'a pas mis un terme à toutes ses fonctions au sein de la société en mars 2002. Certes, il n'était plus président du conseil d'administration à compter de cette date. Néanmoins, il a continué d'agir pour celle-ci sans que quiconque (y compris le liquidateur officiel de la société) ne s'en offusque. P._____ ne pourrait dès lors valablement prétendre que l'AFC devait faire valoir ses créances d'impôt avant le *** mars 2002, pour que sa responsabilité soit engagée.

Secondement, il faut de toute manière considérer que l'AFC a fait valoir ses créances d'impôt anticipé en temps voulu, même si l'on retenait, par simple hypothèse, que le recourant a cessé d'être liquidateur de fait de R._____ entre le *** et le *** mars 2002 (ce qui n'est pas le cas; cf. ci-dessus). Certes, les décomptes formels de l'AFC relatifs à l'impôt anticipé portant sur les montants de Fr. 22'750'000.- et de Fr. 147'253'985.- ont été adressés à la société le 5 septembre 2002 seulement (cf. pièces n° 40 et 41 du dossier de l'AFC). Cependant, l'AFC avait procédé à la révision des comptes de R._____ bien auparavant, soit entre le 4 et le 8 mars 2002. A l'issue de ce contrôle, les éléments sur lesquels elle entendait se fonder pour percevoir l'impôt anticipé étaient déjà clairs. D'une part, s'agissant de l'impôt anticipé afférent au transfert des activités de R._____, il ressort du dossier qu'au terme de la révision, soit le 8 mars 2002, l'AFC s'est entretenue avec P._____ en personne et lui a remis, à cette occasion, une estimation de la valeur de transfert des activités de R._____, sur laquelle l'impôt anticipé devait être calculé (cf. courrier de l'AFC à Y._____ du 13 mars 2002 sous pièce n° 31 du dossier de l'AFC; rapport de révision des 4-8 mars 2002 p. 4, sous pièce n° 30 du dossier de l'AFC). Ce fait – qui ressort de différentes pièces – n'a pas été contredit et apparaît suffisamment établi. D'autre part, s'agissant des transferts de fonds intervenus entre 1997 et 2001 au profit de bénéficiaires économiques "inconnus" (en réalité l'actionnaire), la problématique de ces transferts a également été discutée entre l'AFC et le recourant, le 8 mars 2002 (cf. décision du 2 décembre 2003, ch. 3.1). La liste de ces transferts a même été remise au recourant, le même jour (cf. courrier du représentant de P._____ à l'AFC du 25 mars 2004, ch. 3, sous pièce n° 60 du dossier de l'AFC). Cette liste ne peut être comprise autrement que comme une base de calcul sur laquelle l'impôt anticipé serait prélevé, à moins que les preuves soient apportées d'une éventuelle contre-prestation ou du fait que le bénéficiaire n'était pas actionnaire. Il ressort d'ailleurs d'un rapport de révision subséquent que le recourant était conscient des implications financières de ce document (cf. rapport de révision

complémentaire des 2 et 3 juillet 2002, sous pièce n° 33 du dossier de l'AFC).

Par voie de conséquence, l'AFC a fait savoir suffisamment clairement, le 8 mars 2002 déjà, qu'elle reprendrait l'impôt anticipé sur les opérations précitées, à moins que R. _____ n'apporte les éléments susceptibles de réduire l'imposition à néant. Le recourant qui était à ce moment-là, sans contestation possible, liquidateur de fait de la société, ne peut dès lors exciper que l'AFC a fait valoir tardivement sa créance fiscale, à savoir après que sa gestion ait pris fin.

Troisièmement, il appert que R. _____ est responsable du fait que les décomptes de l'AFC lui ont été envoyés le 5 septembre 2002 (cf. pièces n° 40 et 41 du dossier de l'AFC) et non pas lors du contrôle fiscal qui s'est terminé le 8 mars 2002. Le recourant – auquel l'AFC s'est adressé dans le cadre de son contrôle et qui disposait des pièces pertinentes (cf. en particulier, rapport de révision des 4-8 mars 2002 p. 2, sous pièce n° 30 du dossier de l'AFC) – assume lui-même une responsabilité de premier plan dans ce retard. L'AFC a relevé qu'elle avait mené son contrôle dans de mauvaises conditions (cf. rapport de contrôle des 4-8 mars 2002 sous pièce n° 30 du dossier de l'AFC). Elle s'est plainte à diverses reprises de ne pas obtenir les informations requises auprès des recourants (cf. pièces n° 38 et 39 du dossier de l'AFC). R. _____ a laissé le courrier de l'AFC du 13 mars 2002 – aux termes duquel elle était requise de fournir toute une série d'informations - sans réponse jusqu'au 29 août suivant. Au surplus, la réponse tardive du 29 août 2002 ne contenait pas les informations exigées (cf. pièces n° 36 à 28 du dossier de l'AFC). Mais il y a plus. Si l'on se réfère aux constatations faites par l'AFC, à la suite de la consultation d'un dossier d'instruction pénale, les responsables de la société ont sciemment entravé le contrôle de l'AFC en ne remettant pas des documents dont ils avaient la disposition, dans le coffre de la société (cf. note au dossier sous pièce n° 51 du dossier de l'AFC). Dans ces circonstances, il serait abusif pour le recourant de tirer avantage des retards qui lui sont imputables pour plaider que l'envoi des décomptes est tardif et que, dès lors, sa responsabilité ne se trouve pas engagée. Une semblable défense se heurterait à l'interdiction de l'abus de droit.

10.2. Les recourants, qui ont toujours contesté l'existence d'une liquidation de fait, ne font au surplus valoir aucun autre argument qui serait propre à libérer le recourant de sa responsabilité (cf. consid. 5.4 ci-avant). Il n'est notamment pas allégué qu'en raison des circonstances propres au cas d'espèce, le recourant n'aurait pas été en mesure d'acquitter la

créance fiscale. Il ressort en outre du dossier en mains de l'autorité que le recourant n'a pas fait tout ce que l'on pouvait attendre de lui pour sauvegarder les droits du fisc. Il n'a en particulier ni exigé que l'actionnaire de la recourante fournisse des garanties, ni même provisionné les montants nécessaires pour assurer le paiement de l'impôt. Il convient de surcroît de se montrer en l'occurrence d'autant plus exigeant qu'au regard des fonctions qu'il a occupées, le recourant apparaît rompu aux affaires et ne pouvait donc pas ignorer les devoirs fiscaux qui lui incombait en tant que liquidateur et administrateur de la recourante, de même que les conséquences prévues en cas de manquement. Cela vaut d'autant plus que par courrier du 7 avril 1997, l'organe de révision de la recourante l'a rendu attentif aux conséquences fiscales d'une éventuelle liquidation, dont il était expressément précisé qu'elles étaient connues du recourant. Il sied au surplus de rappeler que le liquidateur a les mêmes droits et devoirs que le contribuable, en particulier concernant l'obligation de donner des renseignements (cf. consid. 5.1 ci-avant). Or, dans le cas présent, malgré les demandes de l'AFC, le recourant n'a jamais communiqué l'identité des bénéficiaires et les motifs des paiements opérés depuis les comptes courants de la recourante.

Il apparaît ainsi clairement que le recourant n'a pas entrepris tout ce qui était en son pouvoir pour déterminer et exécuter la créance fiscale. Il ne peut en conséquence pas exciper de la clause libératoire prévue à l'art. 15 al. 2 LIA. C'est dès lors à juste titre que l'AFC a considéré qu'il devait répondre solidairement, avec la recourante, du paiement de l'impôt, des frais et des intérêts qui ont pris naissance, qui ont échü ou que l'AFC a fait valoir pendant sa gestion, jusqu'à concurrence du produit de liquidation (cf. consid. 5.1, 5.3 et 5.4 ci-avant).

10.3. Il s'agit encore de savoir à quelle somme se monte le produit de liquidation, à concurrence duquel le recourant est responsable.

10.3.1. A ce sujet, il convient de rappeler que les notions de produit de liquidation et d'excédent de liquidation ne sont pas identiques (cf. consid. 5.4 ci-avant). S'agissant de ce produit de liquidation, l'AFC a exposé – dans le cadre de la décision entreprise (ch. III/9.3) – qu'il se montait à Fr. 67'424'619.-. Son calcul se fonde sur le bilan au 31 décembre 2001. L'AFC a tenu compte des fonds propres de la société (Fr. 202'414'619.-), dont elle a déduit tant le dividende versé par la société le 19 mars 2002 (Fr. 200'000'000.-) que le capital-actions de la société (Fr. 50'000.-). Au résultat de Fr. 2'424'619.-, l'AFC a ajouté le montant du transfert gratuit des activités de gestion de la trésorerie internationale et de prêt à long

terme, évalué à Fr. 65'000'000.-. Elle est ainsi parvenue à la conclusion que la responsabilité solidaire de P._____ pour le paiement de l'impôt anticipé de Fr. 170'852'601.65 était limitée à Fr. 67'424'619.-.

10.3.2. Cela étant, comme le Tribunal de céans l'a exposé ci-avant (consid. 9.2), le début de la liquidation de fait remonte à 2001. Or, pour calculer le bénéfice de liquidation, le dernier bilan établi avant le début des activités de liquidation est déterminant. Il s'agit du dernier bilan qui n'est pas altéré par les activités de liquidation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1594/2006 précité consid. 5.2 et A-1898/2009 du 26 août 2010 consid. 5.2 et les réf. citées). Il s'impose dès lors – en l'occurrence – de calculer le bénéfice de liquidation sur la base du bilan au 31 décembre 2000, qui a précédé l'opération de liquidation de fait intervenue en 2001. Certes, l'excédent de liquidation (cf. consid. 9.2 ci-avant) – déterminant pour calculer l'impôt anticipé – a été calculé sur la base du bilan au 31 décembre 2001. Toutefois, comme cela a été exposé, les notions de bénéfice de liquidation et d'excédent de liquidation ne sont pas identiques et, par ailleurs, la jurisprudence précitée relative à la manière de déterminer le bénéfice de liquidation est dépourvue d'ambiguïté.

Par conséquent, sur la base du bilan au 31 décembre 2000, il s'avère que les fonds propres de la société se montaient à Fr. 82'373'014.-. Il n'existe aucune raison de déduire le capital-actions de la société, de Fr. 50'000.-, ainsi que l'a fait l'AFC, puisqu'il n'a pas à l'être dans le cadre du calcul du bénéfice de liquidation (au contraire de ce qui se passe pour l'excédent de liquidation, cf. consid. 5.4 ci-avant).

Il n'y a pas non plus de motif de soustraire le dividende versé le 19 mars 2002. D'une part, il résulte essentiellement de la dissolution d'une provision générale sur débiteurs de Fr. 179'000'000.- intervenue au 31 décembre 2001, soit une date ultérieure au bilan déterminant. D'autre part, le dividende n'a pas à être déduit pour le calcul du bénéfice de liquidation (cf. consid. 5.4 ci-avant).

Partant, il s'agit de constater que la responsabilité solidaire de P._____ pour l'impôt anticipé dû par R._____ n'est pas limitée à Fr. 67'424'619.-, comme l'indique la décision entreprise, mais à un montant supérieur, à savoir à Fr. 82'373'014.-.

11.

11.1. Le recours s'avère dès lors intégralement mal fondé, tant pour ce qui concerne la dette d'impôt anticipé que pour ce qui a trait à la responsabilité solidaire de P._____ et au montant à concurrence duquel cette responsabilité est donnée.

11.2. Selon l'art. 62 al. 2 PA qui concerne la "reformatio in pejus", l'autorité de recours peut modifier au détriment d'une partie la décision attaquée, lorsque celle-ci viole le droit fédéral ou repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits. Aux termes de l'alinéa 3, si l'autorité de recours envisage de modifier, au détriment d'une partie, la décision attaquée, elle l'informe de son intention et lui donne l'occasion de s'exprimer (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6000/2008 du 13 juillet 2010 consid. 6 et A-6191/2008 du 10 juin 2010 consid. 1.3).

Au vu des considérations qui précèdent (consid. 10.2 et 10.3), le Tribunal de céans est amené à procéder à une reformatio in pejus de la décision entreprise, c'est-à-dire à la modifier au détriment de P._____, en ce sens que sa responsabilité solidaire est fixée à un montant supérieur à celui établi par l'autorité inférieure, plus précisément à Fr. 82'373'014.- au lieu de Fr. 67'424'619.-. Le recourant a été expressément informé de l'éventualité d'une modification de la décision attaquée à son détriment, par ordonnances du Tribunal de céans du 16 novembre 2010 et du 24 janvier 2011. Les motifs essentiels conduisant à cette reformatio in pejus lui ont été pleinement exposés. Le Tribunal de céans a, de surcroît, expressément rendu le recourant attentif à la possibilité qui lui était ouverte de retirer son recours. Le recourant ayant manifesté la volonté de maintenir ce recours, le Tribunal de céans se doit de juger cette cause en fonction du droit fédéral applicable, lequel commande de fixer sa responsabilité solidaire avec R._____ pour l'impôt anticipé dû par celle-ci (Fr. 170'852'601.65), jusqu'à concurrence du produit de liquidation de Fr. 82'373'014.-. Le ch. 4 du dispositif de la décision entreprise doit dès lors être modifié en conséquence.

12.

Les recourants reprochent finalement à l'AFC de ne pas lui avoir transmis les échanges de correspondance entretenus avec les autorités pénales de *** en relation avec le présent litige et concluent à ce que l'AFC soit invitée à les produire et à ce que possibilité leur soit donnée de s'exprimer au sujet de ces documents. Il ressort cependant de l'instruction et des déclarations de l'AFC que l'ensemble des documents détenus par

cette dernière ont été versés au dossier de la cause et, partant, mises à disposition des recourants. Les conclusions formulées à cet égard dans le recours du 27 septembre 2007 s'avèrent dès lors également mal fondées et doivent être rejetées. En outre le Tribunal administratif fédéral renonce à examiner les autres arguments des recourants, dès lors que la conviction du Tribunal de céans est clairement formée au vu des considérants ci-dessus (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.103; ATF 129 I 232 consid. 3.2 et 126 I 97 consid. 2b; arrêts du Tribunal fédéral 2C_426/2008 et 2C_432 du 18 février 2009 consid. 4.3 et 2C_430/2008 du 18 février 2008 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.1, A-1603/2010 du 4 mars 2010 consid. 5.1.1 et A-1802/2008 du 19 mai 2010 consid. 2.1.1).

13.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de Fr. 50'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont solidairement mis à la charge des recourants qui succombent, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté au sens des considérants.

2.

Les ch. 1 à 3, 5 et 6 du dispositif de la décision entreprise sont confirmés.

3.

Le ch. 4 du dispositif de la décision entreprise est modifié en ce sens que P._____ répond solidairement avec la société, jusqu'à concurrence du produit de liquidation par Fr. 82'373'014.-, du paiement de l'impôt anticipé, des frais et des intérêts qui ont pris naissance pendant sa gestion.

4.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 50'000.-, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 50'000.-.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

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

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

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 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 :