Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 594/2015

Arrêt du 1er mars 2016

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Seiler, Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure
Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, Entraide administrative, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
recourante,

contre

1. A._____ Sàrl,
2. B._____,
tous les deux représentés par
Me Jean-Luc Bochatay, avocat,
intimés.

Objet
Entraide administrative (CDI CH-FR),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 17 juin 2015.

Faits :

A.
Le 14 mars 2012, les autorités fiscales françaises ont adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) une demande d'assistance administrative en matière fiscale au sujet de B._____ en vue d'obtenir des informations sur la société genevoise A._____ Sàrl (ci-après: la Société), dont il serait l'unique actionnaire. A l'appui de cette demande, elles exposaient que B._____ percevait des redevances d'une société française en contrepartie du droit d'exploiter des marques qui lui appartenaient et qu'il ne déclarait plus aucun revenu à ce titre après avoir transféré, en 2009, le droit d'exploiter ces marques (recte: la propriété de ces marques; art. 105 al. 2 LTF) à la Société. Les autorités françaises souhaitaient dès lors obtenir des renseignements concernant l'assujettissement de la Société, le taux d'impôt qui lui avait été appliqué en 2010 et le montant d'impôt payé, l'activité qu'elle exerçait réellement, ses moyens matériels et humains en termes de locaux, de nombre d'employés et d'actifs, ainsi que le montant des rémunérations, dividendes et jetons de présence qui avaient été versés à B._____. Elles requéraient également la production du bilan et du compte de résultat 2010 de
la Société.

B.

B.a. L'Administration fédérale a obtenu certaines des informations requises de l'Administration fiscale du canton de Genève (ci-après: l'Administration cantonale) et d'autres de la Société. Le 18 septembre 2014, elle a décidé de les transmettre aux autorités françaises.
La Société a recouru contre la décision du 18 septembre 2014 de l'Administration fédérale auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle ne s'opposait pas à l'octroi de l'assistance administrative sur le principe, mais concluait à ce que seules les informations concernant son assujettissement en Suisse et le fait qu'elle n'avait procédé à aucun versement en faveur de B._____ en 2010 soient communiquées aux autorités françaises, accompagnées d'un extrait du registre du commerce.

B.b. Dans un arrêt du 17 juin 2015, le Tribunal administratif fédéral a d'abord retenu que la demande d'assistance respectait les conditions formelles requises et que tous les renseignements sollicités remplissaient l'exigence de la pertinence vraisemblable, à l'exception du taux et de la quotité d'impôt payé par la Société en Suisse. Ces deux derniers éléments ne devaient donc pas être transmis aux autorités françaises pour ce motif. Le Tribunal administratif fédéral a ensuite examiné si la transmission des renseignements vraisemblablement pertinents à la France respectait les règles et limites du droit interne suisse. Il a conclu que tel était le cas des informations obtenues de l'Administration cantonale; s'agissant en revanche des renseignements détenus par la Société elle-même, il a jugé que celle-ci n'était tenue de ne communiquer que les informations relatives aux prestations qu'elle avait effectuées en faveur de B._____ - ce à quoi l'intéressée ne s'opposait du reste pas -, mais que celles qui concernaient sa propre situation (à savoir son activité, le nombre de ses employés et ses locaux) ne pouvaient pas être exigées d'elle en vertu du droit interne et qu'elles ne devaient de ce fait pas être transmises.
Le Tribunal administratif fédéral a en conséquence partiellement admis le recours (cf. chiffre 1 du dispositif), réformé le chiffre 2 de la décision du 18 septembre 2014 de l'Administration fédérale en supprimant ses tirets 4 (activité de la Société), 5 (nombre d'employés), 6 (locaux) et 10 (taux et quotité d'impôt), et l'a confirmée pour le surplus (cf. chiffre 2 du dispositif).

C.
L'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2015. Elle conclut principalement, sous suite de frais, à l'admission du recours, à l'annulation du chiffre 2 du dispositif de l'arrêt attaqué et à la confirmation des tirets 4, 5 et 6 de la décision du 18 septembre 2014; subsidiairement, elle demande l'annulation du chiffre 2 du dispositif de l'arrêt attaqué et le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel arrêt dans le sens des considérants.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position sur le recours. La Société a conclu, à la forme, à son irrecevabilité et, au fond, à son rejet. L'Administration fédérale a déposé des observations, au sujet desquelles la Société s'est encore déterminée.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

1.2. Selon l'art. 83 let. h LTF, un tel recours est irrecevable contre les décisions en matière d'entraide administrative internationale, à l'exception de l'assistance administrative en matière fiscale. Il découle de l'art. 84a LTF que, dans ce dernier domaine, le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi ces conditions sont réunies (art. 42 al. 2 LTF; ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; 340 consid. 4 p. 342), à moins que tel soit manifestement le cas (arrêts 2C 963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 destiné à publication; 2C 638/2015 du 3 août 2015

consid. 1.2; 2C 252/2015 du 4 avril 2015 consid. 3, in RDAF 2015 II 224; 2C 511/2013 du 27 août 2013 consid. 1.3 non publié in ATF 139 II 451 mais in Pra 2014/12 p. 83).
Il découle de la formulation de l'art. 84 al. 2 LTF que la loi ne contient qu'une liste exemplative de cas susceptibles d'être qualifiés de particulièrement importants. La présence d'une question juridique de principe suppose, quant à elle, que la décision en cause soit importante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; arrêts précités 2C 963/2014 consid. 1.3; 2C 638/2015 consid. 1.3). Il faut en tous les cas qu'il s'agisse d'une question juridique d'une portée certaine pour la pratique (cf. arrêts 2C 963/2014 précité consid. 1.3; 2C 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4. Nr. 20).
L'Administration fédérale relève qu'il est fréquent que les demandes d'assistance administrative visent l'obtention de renseignements qui concernent la situation de sociétés suisses qui sont, de fait, liées au contribuable visé par la procédure dans l'Etat requérant et qui détiennent des informations nécessaires à la taxation de ce contribuable. Il serait donc important qu'elle sache dans quelle mesure le droit interne suisse permet la transmission de tels documents.
Cette question est indubitablement importante et n'a pas encore été tranchée par le Tribunal fédéral. Elle remplit donc les exigences de l'art. 84a LTF.

1.3. Le litige porte sur une demande d'assistance administrative déposée le 14 mars 2012 par les autorités fiscales françaises et qui concerne l'année 2010. Il est donc régi par la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale en vigueur depuis le 26 juillet 1967 (RS 0.672.934.91; ci-après: CDI CH-FR), complétée par son Protocole additionnel, dans leur version modifiée par l'Avenant conclu le 27 août 2009 et entré en vigueur le 4 novembre 2010 (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant; RO 2010 5683 ss). Au plan procédural, l'assistance administrative en matière fiscale est actuellement régie par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale, entrée en vigueur le 1 er février 2013 (LAAF; RS 651.1). Conformément à la disposition transitoire de l'art. 24 LAAF, la présente demande d'assistance, déposée le 14 mars 2012, est soumise à l'ancienne ordonnance du 1 er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition (aOACDI; RO 2010 4017).

1.4. Le recours a été interjeté par l'Administration fédérale des contributions, soit l'autorité compétente pour l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. art. 2 aOACDI), qui est habilitée à recourir devant le Tribunal fédéral dans ses domaines de compétences (cf. art. 4 al. 1 et 12 s. de l'ordonnance du 17 février 2010 sur l'organisation du Département fédéral des finances [RS 172.215.1]). Par conséquent, cette autorité remplit, s'agissant des questions visées à l'art. 84a LTF, les conditions de l'art. 89 al. 2 let. a LTF (cf. ATF 140 II 539 consid. 4.2), de sorte que la qualité pour recourir doit lui être reconnue. Déposé au surplus en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF), le recours est ainsi recevable.

1.5. Il faut encore préciser ce qui suit en ce qui concerne l'objet du litige. Dans ses conclusions, l'Administration fédérale a demandé l'annulation du chiffre 2 du dispositif de l'arrêt attaqué et la confirmation des tirets 4, 5 et 6 de sa décision du 18 septembre 2014, soit de points qui concernent la transmission d'informations concernant l'activité, le nombre d'employés et les locaux de la Société. Elle s'est ainsi abstenue de demander aussi la confirmation du tiret 10 de sa décision, qui prévoyait la transmission du taux d'imposition et de la quotité d'impôt payée par la Société. Son mémoire de recours ne contient par ailleurs aucune motivation qui viendrait appuyer la transmission de telles informations. Il faut en déduire que l'Administration fédérale ne conteste pas l'arrêt attaqué en tant qu'il refuse la communication du taux et de la quotité d'impôt payé par la Société en 2010 et que ce point n'est partant pas litigieux.

2.
L'échange de renseignements est régi à l'art. 28 CDI CH-FR, dont le contenu correspond (sous réserve du par. 5 2 ème phrase, spécifique aux conventions de double imposition conclues par la Suisse depuis le 13 mars 2009), à l'art. 26 du Modèle OCDE convention fiscale concernant le revenu et la fortune (MC OCDE).

2.1. Selon l'art. 28 par. 1 1 ère phrase CDI CH-FR, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention.
L'art. 28 par. 3 CDI CH-FR prévoit que les dispositions du par. 1 ïne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation:
a) (...)
b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant;
c) (...) ¨

Selon le Commentaire officiel du MC OCDE, sont considérés comme renseignements pouvant être obtenus selon le droit et la pratique internes ceux dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt (Commentaire OCDE, version au 17 juillet 2012, n°16 ad art. 26 MC OCDE). L'idée qui sous-tend cette réserve en faveur du droit interne en la matière est que l'on ne saurait exiger de l'Etat requis qu'il soit tenu de transmettre des informations qu'il ne pourrait pas obtenir en vertu de sa législation ou de sa pratique internes (XAVIER OBERSON, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n°115 ad art. 26 MC OCDE).

2.2. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a retenu que l'Administration fédérale devait respecter les limites du droit interne suisse découlant de l'art. 127 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) lorsqu'il n'existe pas de soupçons relatifs à la commission d'une infraction pénale fiscale selon le droit suisse. Or, cette disposition permet à l'administration fiscale de demander à un tiers qu'il établisse une attestation sur les prestations qu'il a effectuées en faveur d'un contribuable (cf. art. 127 al. 1 let. e et al. 2 LIFD), mais pas qu'il lui fournisse des informations sur sa propre situation. En conséquence, si l'Administration fédérale était en l'espèce fondée à demander à la Société qu'elle fournisse des attestations quant aux prestations qu'elle avait effectuées en faveur de B._____, elle ne pouvait en revanche pas exiger d'elle des informations sur sa propre situation, soit en l'occurrence son activité, le nombre de ses employés et ses locaux.
L'Administration fédérale soutient que la position du Tribunal administratif fédéral viole l'art. 6 aOACDI (actuellement 9 LAAF) et l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR. Elle est d'avis que, dans le contexte de l'assistance administrative, l'art. 127 LIFD n'entre en ligne de compte que lorsque les renseignements sont détenus par un ïpur tiers ¸, mais pas lorsque ce tiers entretient des liens étroits avec la personne à l'étranger concernée par la demande d'assistance, car il doit alors être qualifié de ïpersonne concernée äu sens de l'art. 6 aOACDI. Dans une telle situation, les obligations de collaboration seraient définies aux art. 124 à 126 LIFD. Etant donné la palette des mesures prévues par ces dispositions, l'examen des renseignements à transmettre devrait uniquement être effectué à la lumière du critère conventionnel de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités (cf. art. 28 par. 1 CDI CH-FR).
La Société soutient que le point de savoir si elle représente une personne concernée ou un simple détenteur d'informations relève des faits, de sorte que le recours de l'Administration fédérale devrait être déclaré irrecevable, faute de poser une question juridique de principe, l'Administration fédérale n'ayant pas non plus exposé en quoi la cause constituerait un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 1 LTF. Au fond, elle conteste la conception de ïpersonne concernée ïetenue par l'Administration fédérale et soutient que cette notion ne peut toucher que le contribuable visé par la demande d'assistance. Comme en l'espèce la demande d'assistance administrative formée par la France vise B._____, ce serait partant à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a qualifié la Société de simple détenteur de renseignements.
La Société développe par ailleurs longuement le grief selon lequel l'Administration fédérale aurait adopté envers elle un comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi (art. 9 Cst.) au cours de la procédure qu'elle a menée, en tant qu'elle lui aurait fait croire qu'elle n'était impliquée dans la demande d'assistance française qu'en tant que détenteur d'informations et non pas en tant que personne concernée. Son argumentation repose toutefois sur des faits non constatés par le Tribunal administratif fédéral, en l'occurrence des extraits de correspondance échangée entre la Société et l'Administration fédérale. Il n'y a donc pas lieu

d'entrer en matière sur ce point (cf. art. 105 LTF).

3.
La Suisse a adopté des dispositions d'exécution des clauses d'échange de renseignements calquées sur le modèle de l'art. 26 MC OCDE, d'abord par le biais de l'aOACDI, applicable au présent litige et, depuis le 1 er février 2013, dans la LAAF (cf. supra consid. 1.3). Ces deux normes contiennent une disposition selon laquelle la personne concernée est tenue de fournir à l'Administration fédérale les renseignements requis (cf. art. 6 al. 1 aOACDI et art. 9 al. 1 LAAF).

3.1. Dans une affaire soumise, sous l'angle procédural, à la LAAF, la Cour de céans a retenu que la notion de ̈personne concernée ̈dans son sens matériel découlait de l'expression ̈personnes qui ne sont pas concernées par la demande ̈figurant à l'art. 4 al. 3 LAAF, que l'interprétation de cette norme devait être effectuée à la lumière du critère conventionnel de pertinence vraisemblable (arrêt 2C 963/2014 précité consid. 3.3 et 4.5), et que si des informations concernant une société pouvaient être relevantes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituaient alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents (cf. consid. 4.6). Tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement la société détentrice des informations. Le Tribunal fédéral a également recouru au critère convention-nel de pertinence vraisemblable pour circonscrire la notion de personne concernée lorsque la demande d'assistance est régie par l'aOACDI (cf. arrêt 2C 216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 3.2 et 4.2). Il convient d'ajouter que le point de savoir si une société doit être qualifiée de personne concernée ou de simple détenteur d'informations constitue bien
une question de droit et non pas, comme le soutient la Société dans sa réponse au recours, un élément qui relève de l'établissement des faits.

3.2. En l'espèce, il ressort de l'arrêt attaqué que B._____ est, selon les indications fournies par l'Etat requérant, l'unique actionnaire de la Société, qu'il a fondée et à qui il a cédé la propriété de marques. La Société, dominée par B._____, représente donc, contrairement à ce qu'elle soutient, indubitablement une ̈personne concernée ̈par la demande d'assistance qui vise ce contribuable. Elle est partant tenue, en vertu de la CDI CH-FR et sous réserve de l'art. 28 par. 3 de ladite Convention, de transmettre tous les renseignements requis qui sont en sa possession, dans la mesure où ils remplissent le critère de pertinence vraisemblable. A cet égard, le caractère vraisemblablement pertinent de l'ensemble des renseigne-ments qui lui ont été demandés, y compris ceux qui ont trait à ses activités, au nombre de ses employés et à ses locaux, est rempli, comme l'ont reconnu les juges précédents, car ils sont propres à déterminer si la Société dispose ou non d'une existence réelle (arrêt attaqué consid. 6.2).
Reste donc à déterminer si la transmission de ces informations est compatible avec la réserve du droit interne prévue à l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR, ce qu'a refusé d'admettre le Tribunal administratif fédéral en application de l'art. 127 LIFD et ce que conteste la recourante, qui se prévaut de l'art. 126 LIFD.

4.
Il est admis de manière générale en doctrine que la réserve conventionnelle en faveur du droit interne qui est libellée à l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR (art. 26 par. 3 MC OCDE) renvoie, pour ce qui concerne l'obtention des renseignements auprès d'une personne en Suisse, à la LIFD (XAVIER OBERSON, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n°115 ad art. 26 MC OCDE; DANIEL HOLENSTEIN, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, n°285, 287 et 290 ad art. 26 OECD; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2e éd. 2015, p. 251 s.). Sont ici concernées les dispositions réglant les obligations de procédure qui incombent au contribuable et aux tiers, soit les art. 123 à 129 LIFD.

5.
La LIFD opère une distinction entre, d'une part, le devoir de collaboration du contribuable (cf. art. 123 à 126 LIFD) et, d'autre part, les obligations de collaboration qui incombent à certains tiers (art. 127 LIFD: ättestations de tiers ¨; art. 128 LIFD: ïrenseignements de tiers ¨; art. 129 LIFD: ïnformations de tiers ¨).

5.1. En ce qui concerne le devoir de collaboration du contribuable, l'art. 123 al. 1 LIFD prévoit que les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte; cf. arrêt 2C 66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1, résumé in Archives 83, p. 410; arrêt 2C 986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.1, in RF 69/2014, p. 893, RDAF 2014 II 572).

5.1.1. Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir des renseignements oraux ou écrits, de présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). L'art. 126 LIFD exprime une obligation de collaboration générale de la part du contribuable, dont la limite découle avant tout du caractère nécessaire à une taxation complète et exacte et du principe de proportionnalité (ISABELLE ALTHAUS HOURIET, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n°5 ad art. 126 LIFD; MARTIN ZWEIFEL, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222, I/2b, n°2 et 4 art. 126 DBG).

5.1.2. Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'art. 89 al. 2 2 ème phrase de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994 (AIFD), qui réglait alors la matière, l'obligation de collaborer du contribuable s'étendait également à la fourniture de renseignements relevants pour la taxation de ses partenaires en affaires, à condition que cela puisse présenter de l'importance pour sa propre taxation, et ce même si le but principal de la demande de l'autorité fiscale concernait la situation fiscale de ses partenaires en affaires. Ne pouvaient être exclus que les renseignements dont la communication occasionnait des frais déraisonnables pour le contribuable (cf. ATF 120 Ib 417 consid. 1a à 1c pp. 420 ss, traduit in RDAF 1996, p. 408; 107 Ib 213 consid. 2 p. 214 ss, en particulier p. 216, traduit in RDAF 1983, p. 27).

5.1.3. Cette jurisprudence a été reprise depuis l'entrée en vigueur de la LIFD (arrêt 2A.41/1997 du 11 janvier 1999 consid. 2, in RF 54/1999, p. 353, StE 2000 B 92.3 Nr.10, Archives 68, 646 et traduit in RDAF 2000 II 35; cf. aussi ATF 133 II 114 consid. 3.3 à 3.5 p. 117 s. et arrêt 2C 819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.2, in RDAF 2010 II 605) et elle est toujours d'actualité, y compris dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale (cf. les références à l'art. 126 LIFD et à l'ATF 120 Ib 417 précité dans l'arrêt 2C 963/2014 précité consid. 1.3.1).

5.1.4. Les cas de distribution dissimulée de bénéfice (sur cette notion, cf. notamment ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 138 II 57 consid. 2.3 p. 60), plus fréquents en pratique, relèvent d'une telle configuration. En effet, les conséquences fiscales qui en découlent (au premier chef les reprises fiscales) affectent tant la personne considérée fiscalement comme bénéficiaire de la distribution que l'entité qui y a procédé, de sorte que tous deux sont tenus de collaborer et fournir des renseignements à l'autorité fiscale.
Entrent également dans cette catégorie les situations de Durchgriff, où l'autorité fiscale peut, exceptionnellement, refuser de reconnaître à une personne morale la qualité de sujet fiscal indépendant, si son existence procède d'une construction abusive (cf. ATF 136 I 49 consid. 5.4 p. 60; arrêts 2C 396/2011 du 26 avril 2012 consid. 4.2.1, in StE 2012 A 24.1 Nr. 7, traduit in RDAF 2012 II 503; 2A.145/2005 du 30 janvier 2006, in RF 61/2006, p. 523). En pareilles circonstances, analysées sous l'angle de l'évasion fiscale, le revenu affecté à la personne morale de manière abusive est fiscalement attribué à son propriétaire économique (voire à une société soeur, cf. arrêt 2A.145/2005 précité), par une approche en transparence fiscale. Ce genre de situation est en particulier susceptible de se présenter, dans des contextes de répartition internationale, lorsqu'une construction est adoptée pour aboutir à une taxation du revenu dans un Etat plus avantageux fiscalement, ou lorsque les deux sujets de droit impliqués relèvent de la même souveraineté fiscale, mais que la répartition (abusive) des revenus entre eux aboutit à une économie d'impôt (pour une présentation détaillée des cas de Durchgriff retenus en matière d'impôts directs, cf.
LAURENCE CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique. Les limites imposées par les

principes généraux du droit, 2014, pp. 499 ss).
La remise en cause de l'affectation d'un revenu à une personne morale peut aussi intervenir indépendamment d'une situation constitutive de distribution dissimulée de bénéfice ou d'évasion fiscale: le Tribunal fédéral a ainsi retenu que l'autorité fiscale était fondée à remettre en cause l'attribution d'un revenu afférent à une prestation de conseil à une société dont l'unique actionnaire était la personne qui avait fourni cette prestation, dès lors que ladite personne avait échoué à prouver par titre que le mandat avait bien été exécuté, comme elle le soutenait, par le truchement de la société (arrêt 2C 95/2013 du 21 août 2013 consid. 2.2 et 3.3, in RF 68/2013, p. 810, StE 2013 B 22.2 Nr. 28, traduit in RDAF 2014 II 336).
Dans les cas de figure présentés ci-dessus, la taxation de toutes les personnes et entités concernées est affectée par la ïéattribution fiscale d̈u revenu opérée par l'autorité fiscale. Il en découle que cette dernière peut se prévaloir de l'art. 126 LIFD pour requérir de la société contribuable des renseignements, quand bien même le motif principal de la demande vise une autre personne, si ces renseignements sont susceptibles d'affecter sa propre situation fiscale.

5.2. En revanche, les renseignements détenus par des tiers et qui ne sont pas susceptibles d'affecter leur propre taxation ne peuvent être exigés que dans les limites fixées par les art. 127 à 129 LIFD.

5.3. Il découle de ce qui précède que pour savoir quelle est l'étendue du devoir de collaboration d'un contribuable lorsqu'est en jeu l'imposition d'un autre contribuable, il faut déterminer si les renseignements demandés sont susceptibles ou non d'affecter sa propre taxation. Dans l'affirmative, c'est l'art. 126 LIFD qui s'applique; dans la négative, le devoir de collaboration est régi par les art. 127 à 129 LIFD.

5.4. En l'espèce, selon les constatations des juges précédents, les autorités fiscales françaises soupçonnent B._____, contribuable et résident français, de n'avoir constitué la Société que pour des raisons fiscales (à savoir transférer des revenus de redevances en Suisse, de sorte qu'ils échappent à la souveraineté fiscale française), la Société n'ayant pas d'existence réelle (cf. arrêt attaqué, consid. 6.1). Le Tribunal administratif fédéral a relevé que la France souhaitait obtenir les renseignements demandés pour vérifier la réalité de la structure mise en place et, le cas échéant, en faire abstraction si celle-ci devait s'avérer artificielle. Comme exposé ci-dessus, il en a déduit, à juste titre, que les renseignements demandés remplissaient l'exigence de pertinence vraisemblable, la Société apparaissant comme une personne concernée par la demande. En revanche, c'est à tort que les juges précédents ont conclu que, sous l'angle du droit interne suisse, l'obligation de collaboration de la Société était régie par les art. 127 à 129 LIFD. Au contraire, sous l'angle du droit interne suisse, les renseignements demandés à la Société, qui concernent son activité, le nombre de ses employés et ses locaux, constituent des indices
propres à déterminer si sa création procède ou non de la mise en place d'une structure artificielle, dénuée de substance et constituée à des seules fins fiscales, soit d'un cas de Durchgriff. Or, comme rappelé ci-dessus, si cette construction devait être retenue, la propre taxation de la Société en serait également affectée, en tant que les revenus qui lui ont été attribués artificiellement le seraient désormais directement à son actionnaire. En vertu du droit interne, celle-ci serait donc tenue de communiquer ces informations en vertu de l'art. 126 LIFD.

5.5. Ce qui précède conduit au constat que l'arrêt attaqué viole l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR en tant qu'il retient que les renseignements litigieux concernant l'activité de la Société, le nombre de ses employés et ses locaux ne pourraient pas être obtenus en vertu du droit interne suisse.

6.
Le recours de l'Administration fédérale doit partant être admis. L'arrêt attaqué est annulé en tant qu'il supprime les tirets 4 (activité de la Société), 5 (employés) et 6 (locaux) du chiffre 2 de la décision du 18 septembre 2014 de l'Administration fédérale des contributions et réformé en ce sens que ces tirets 4, 5 et 6 sont confirmés. L'arrêt attaqué est confirmé pour le surplus.

7.
Compte tenu de l'issue du litige, les frais, fixés à 5'000 fr., sont mis à la charge de la Société, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF). Le Tribunal fédéral ne fera pas usage de

la faculté offerte par les art. 67 et 68 al. 5 LTF et renverra la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est admis. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2015 est annulé en tant qu'il supprime les tirets 4 (activité de la Société), 5 (employés) et 6 (locaux) du chiffre 2 de la décision du 18 septembre 2014 de l'Administration fédérale des contributions et réformé en ce sens que les tirets 4, 5 et 6 de la décision sont confirmés. L'arrêt attaqué est confirmé pour le surplus.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge de l'intimée.

3.
La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

4.
Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fédérale des contributions, au mandataire des intimés et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 1er mars 2016

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

La Greffière : Vuadens