Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 690/2015

{T 0/2}

Arrêt du 15 mars 2016

IIe Cour de droit public

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

Participants à la procédure
Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
recourante,

contre

1. X._____ SA,
2. X._____ Sàrl,
toutes les deux représentées par Me Jonathan Nesi, avocat,
intimées.

Objet
Entraide administrative (CDI CH-FR),

recours contre le jugement du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 11 août 2015.

Faits :

A.
Le 30 mai 2014, les autorités 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 la société française X._____ Sàrl (ci-après: X._____ France) et de la société suisse X._____ SA (ci-après: X._____ Suisse), en lien avec l'impôt français sur les sociétés pour les années 2011 et 2012. Elles ont exposé qu'au cours du contrôle fiscal dont X._____ France avait fait l'objet en France, il était apparu que 50% des commissions de vente qu'elle avait perçues avaient été rétrocédées à X._____ Suisse en contrepartie de diverses prestations, dont des services informatiques, publicitaires et de marketing et des apports de clients. Ces rétrocessions avaient eu pour effet de diminuer l'assiette imposable en France sans qu'il n'ait été démontré que X._____ Suisse avait effectivement fourni à X._____ France les prestations indiquées.
Les autorités françaises souhaitaient dès lors savoir si X._____ Suisse était connue des autorités suisses et, dans l'affirmative, obtenir la date de son immatriculation au registre du commerce et la composition de son actionnariat pour les années 2011 et 2012; elles ont également demandé une copie de ses statuts et de ses bilans et comptes de résultat 2011 et 2012, ainsi que les déclarations fiscales et les décisions de taxation comprenant le montant des impôts payés en 2011 et 2012; enfin, elles sollicitaient des informations relatives à la nature des activités et des fonctions de X._____ Suisse en Suisse, à ses moyens humains (effectif de la société avec nom et adresse des salariés en 2011 et 2012) et matériels, à l'identité de ses clients en 2011 et 2012, ainsi qu'à la nature et au montant des dépenses qu'elle avait engagées pour rendre les services facturés à X._____

France (dépenses de prospection, frais de publicité et dépenses de formation supportés, identité des salariés de X._____ Suisse ayant fourni les prestations à X._____ France).

B.
L'Administration fédérale a obtenu les informations requises de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève et de X._____ Suisse. Le 19 février 2015, elle a décidé d'accorder l'assistance administrative à la France et de lui communiquer les informations demandées.
X._____ Suisse a interjeté recours contre la décision du 19 février 2015 de l'Administration fédérale auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle n'a pas conclu à l'annulation de la décision dans son ensemble, mais a uniquement contesté que le nom et l'identité de ses employés en 2011 et 2012, ainsi que la liste de ses clients pour la même période, soient communiqués aux autorités françaises.
Par arrêt du 11 août 2015, le Tribunal administratif fédéral a admis le recours (cf. chiffre 1 du dispositif) et annulé le chiffre 2, 7e tiret (nom et adresse des employés en 2011), 8e tiret (nom et adresse des employés en 2012) et 12e tiret (liste des clients en 2011 et 2012) de la décision du 19 février 2015 de l'Administration fédérale (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 11 août 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 au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen dans le sens des considérants.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position. Les intimées se sont déterminées sur le recours et ont conclu, à la forme, à son irrecevabilité, au fond, principalement, à son rejet sous suite de frais et dépens et, subsidiairement, à ce qu'ils soient acheminés à prouver les éléments allégués dans leur réponse.
L'Administration fédérale a renoncé à déposer des observations complémentaires.

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 ne 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 de principe a été tranchée dans l'arrêt 2C 594/2015 du 1er mars 2016 (destiné à publication). Dans la mesure toutefois où elle était encore ouverte au moment du dépôt du présent recours, il se justifie d'entrer en matière en l'espèce (arrêt 2C 216/2015 du 18 novembre 2015 consid. 1.3.2).

1.3. Le recours a été interjeté par l'Administration fédérale des contributions, qui a qualité pour recourir (cf. arrêts précités 2C 594/2015 consid. 1.3; 2C 1174/2014 consid. 1.3). Déposé au surplus en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et en la forme requise (art. 42 LTF), il est recevable.

1.4. Le présent litige porte sur une demande d'assistance administrative déposée le 30 mai 2014 par les autorités fiscales françaises et qui concerne les années 2011 et 2012. 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). Sur le plan procédural, la LAAF, entrée en vigueur le 1 er février 2013, est également applicable (cf. art. 24 LAAF; ATF 139 II 404 consid. 1.1 p. 408).

2.
Le litige porte uniquement sur le point de savoir si l'Administration fédérale est fondée à transmettre aux autorités françaises le nom et l'adresse des employés de X._____ Suisse en 2011 et 2012, ainsi que le nom de ses clients pour la même période.

2.1. Le Tribunal administratif fédéral le nie et fonde en substance son raisonnement comme suit. Les renseignements relatifs aux moyens humains d'une société paraissent propres à déterminer si celle-ci dispose d'une existence réelle ou non et il n'est pas exclu que la transmission du nom des clients remplisse également la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 1e phrase CDI CH-FR. Cette question peut toutefois être laissée ouverte, puisque le droit interne suisse, en l'occurrence l'art. 127 de la loi sur l'impôt fédérale direct (LIFD; RS 642.11) et le principe de la proportionnalité, ne permettent de toute manière pas à l'Administration fédérale d'obtenir les renseignements litigieux auprès de X._____ Suisse. Cette conclusion serait au demeurant cohérente avec l'art. 3 LAAF (recte: art. 4 al. 3 LAAF), selon lequel la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas concernées par la demande est exclue.

2.2. L'Administration fédérale conteste l'application de l'art. 127 LIFD en l'espèce et soutient qu'elle serait habilitée à obtenir les renseignements litigieux de la part de X._____ Suisse en application de l'art. 126 LIFD. L'art. 4 al. 3 LAAF ne serait en outre pas applicable en lien avec ces informations.

3.
Selon l'art. 28 par. 1 1e 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.
Cette disposition correspond au standard OCDE en matière d'échange de renseignements tel qu'il est libellé à l'art. 26 par. 1 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE). L'exigence de la pertinence vraisemblable des renseignements requis peut donc être interprétée à la lumière de ce Modèle et de son Commentaire (cf. arrêt 2C 1174/2014 précité consid. 2.1 et les références).

3.1. L'exigence de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est la première condition que doit être remplir une demande d'assistance pour qu'il y soit donné une suite favorable. En l'espèce, les juges précédents ont laissé cette question ouverte (cf. ci-dessus consid. 2.1).

Il y a lieu d'examiner en premier lieu si cette condition est réalisée. Il s'agit en effet là d'une question de droit, que le Tribunal fédéral applique d'office et peut revoir librement (art. 95 let. b et 106 al. 1 LTF), même si le Tribunal administratif fédéral ne l'a pas examinée. Par ailleurs, la recourante s'est exprimée sur ce point et les intimées ont eu l'occasion de se prononcer sur tous les aspects soulevés au cours de la procédure devant la Cour de céans, de sorte que leur droit d'être entendu a été respecté (cf. arrêt 2C 876/2014 du 4 septembre 2015 consid. 9.2 destiné à publication).

3.2. La condition de la pertinence vraisemblable a été examinée en détail dans l'arrêt 2C 1174/2014 précité. Il en ressort en substance qu'elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible mais qu'elle ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements. Elle est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. En outre, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'autorité requise n'a ainsi pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité,
mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants (arrêt 2C 1174/2014 précité consid. 2.1, 2.1.1 et 2.1.2 destinés à publication).

3.3. Les renseignements remplissent la condition de pertinence vraisemblable lorsqu'ils ont pour but l'application des règles internes de l'Etat requérant en matière de prix de transfert (XAVIER OBERSON, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n°41 ad art. 26 MC OCDE; DANIEL HOLENSTEIN, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, n°150 ad art. 26 OECD MA; Commentaire OCDE, n°8 ad art. 26 MC OCDE, exemple figurant sous lettre c; sur la notion de prix de transfert, cf. par exemple arrêts 2C 724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.1, in RDAF 2012 II 37; 2C 788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1). Par ailleurs, dans l'arrêt 2C 594/2015 précité, le Tribunal fédéral a reconnu que, dans le cas d'une demande d'assistance formée par l'Etat requérant pour vérifier la réalité économique d'une société suisse détenue par un contribuable résident de cet Etat, la communication des activités, du nombre des employés et des locaux de ladite société remplissait la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.2).

3.4. En l'espèce, l'Administration fédérale recourante soutient que la condition de la pertinence vraisemblable est remplie en lien avec les renseignements litigieux, requis par les autorités françaises, afin d'établir si X._____ Suisse possède une substance propre et exerce une activité concrète, le but de la demande d'assistance consistant à s'assurer de la réalité et de la normalité des transactions réalisées entre X._____ France et X._____ Suisse. Ces informations auraient donc un lien avec la question fiscale motivant la demande d'assistance française en ce sens que si les employés et les clients de X._____ Suisse s'avéraient être les mêmes que ceux de X._____ France, la réalité des prestations fournies par X._____ Suisse à X._____ France pourrait être remise en cause et, avec elle, la déductibilité des charges correspondantes dans le chef de X._____ France.

3.5. Selon l'arrêt attaqué, les autorités françaises ont exposé dans leur demande que dans la mesure où X._____ France avait reversé, durant la période sous contrôle, la moitié de ses commissions de vente à X._____ Suisse en contrepartie de divers services, elles entendaient examiner le bien-fondé de ces rétrocessions afin de déterminer si elles pouvaient être admises en déduction du bénéfice imposable de X._____ France. Dans ce contexte, les renseignements litigieux ont trait à la problématique des prix de transfert et contribuent effectivement, comme l'a souligné l'Administration fédérale, à vérifier la réalité des prestations fournies par X._____ Suisse à X._____ France et, le cas échéant, leur conformité avec le principe de pleine concurrence. La France a ainsi rendu vraisemblable que ces renseignements ont un rapport avec l'état de fait présenté

dans la demande et qu'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure en France. Ils remplissent donc la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR. Au surplus, aucun élément ne laisse penser que l'imposition qui en découlerait en France serait contraire à la Convention (cf. art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FR).

4.
Reste 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 du principe de proportionnalité, ajoutant que cette conclusion était cohérente avec l'art. 4 al. 3 LAAF. La recourante soutient que la transmission des renseignements litigieux est compatible avec la réserve du droit interne suisse, car elle pourrait les obtenir en application de l'art. 126 LIFD. Quant aux intimées, ils se prévalent également de l'art. 127 LIFD et de l'art. 4 al. 3 LAAF.

4.1. L'art. 28 par. 3 CDI CH-FR prévoit que les dispositions du par. 1 "ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation: (...) 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; (...) ".

4.2. 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 en vertu de la LIFD (arrêt 2C 594/2015 précité consid. 4). L'obligation générale de collaborer du contribuable prévue à l'art. 126 LIFD s'étend aux renseignements demandés en vue d'imposer une autre personne, pour autant que cela puisse présenter de l'importance pour sa propre taxation, comme cela est notamment le cas en matière de distribution dissimulée de bénéfice ou dans des situations constitutives de Durchgriff; en revanche, les renseignements détenus par des tiers qui ne sont pas susceptibles d'affecter la propre taxation du contribuable ne peuvent être exigés de lui que dans les limites des art. 127 à 129 LIFD (même arrêt, consid. 5.1.1 à 5.3).

4.3. En l'espèce, la demande décrit une situation qui est potentiellement constitutive, selon la terminologie du droit interne suisse, d'une distribution dissimulée de bénéfice. En pareilles circonstances, le devoir de collaboration de X._____ Suisse serait donc régi, en droit interne suisse, par l'art. 126 LIFD et non pas par l'art. 127 LIFD. Il s'ensuit que X._____ Suisse serait soumise à un devoir général de collaboration et non pas à un devoir de collaboration limité à la fourniture des renseignements prévus par les art. 127 à 129 LIFD. Dans ce contexte, elle serait tenue de communiquer à l'autorité fiscale tous les renseignements propres à vérifier si les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice seraient réunies, ce qui est le cas des informations litigieuses, qui ont trait à l'identité et l'adresse de ses employés et à l'identité de ses clients. La communication de ces renseignements respecterait par là même le principe de la proportionnalité (sur l'application de ce principe en lien avec l'art. 126 LIFD, cf. 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; arrêt 2C 594/2015 précité consid. 5.1.1).

4.4. Toujours en lien avec la réserve conventionnelle en faveur du droit interne, il faut encore tenir compte du fait que les renseignements que l'Administration fédérale pourrait obtenir de X._____ Suisse en vertu de l'art. 126 LIFD comportent en l'espèce des données concernant des tiers, en l'occurrence le nom de ses employés et de ses clients.
De telles informations constituent des données personnelles (cf. art. 3 let. a de la loi fédérale sur la protection des données [LPD; RS 235.1]), dont le traitement par les organes fédéraux requiert une base légale (art. 17 al. 1 LPD).
Lorsque des données personnelles relatives à des tiers sont contenues dans des documents bancaires, l'art. 28 par. 5 2e phrase CDI CH-FR, qui est directement applicable (cf. arrêt 2C 1174/2014 4.5.2), constitue une telle base légale (même arrêt, consid. 4.6.1). Lorsqu'en revanche ces données ne sont pas contenues dans des documents bancaires, leur traitement par l'Administration fédérale repose sur l'art. 126 LIFD.

Il en découle que la transmission à la France par cette autorité du nom des employés et des clients de X._____ Suisse repose sur une base légale en droit interne.

4.5. Finalement, contrairement à ce qu'ont retenu les juges précédents, soutenus en ce sens par les intimés, l'art. 4 al. 3 LAAF, qui exclut la transmission de renseignements portant sur des personnes qui ne sont pas concernées par la demande, ne fait pas d'emblée obstacle à la remise de toute documentation qui comprendrait le nom de tiers non impliqués émanant de X._____ Suisse.
Comme cela ressort de l'arrêt 2C 1174/2014 consid. 4.6.1 destiné à la publication et les références citées, cette disposition doit être interprétée de manière restrictive, de telle façon que son application ne fasse pas perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, mais permette au contraire un échange de renseignements aussi large que possible, sous réserve des fishing expeditions; lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. art. 5 al. 2 Cst.). Cela signifie que l'État requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non impliqués (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Comme l'a
également retenu la cour de céans, l'examen de l'art. 4 al. 3 LAAF sous l'angle de la proportionnalité se recoupe et découle de la condition de la pertinence vraisemblable (cf. arrêt 2C 490/2015 consid. 3.3 destiné à la publication; cf. aussi arrêt 2C 963/2014 précité consid. 3.3 et 4.5 et TOBIAS F. ROHNER, Amtshilfe nach den OECD-konformen Doppelbesteuerungsabkommen ein Überblick, in Vermögensverwaltung VI, 2013, p. 96 s).

Or, comme on l'a vu (cf. supra consid. 3.5), les renseignements litigieux, portant sur le nom des employés et des clients de X._____ Suisse, remplissent la condition de la pertinence vraisemblable s'agissant de s'assurer de la réalité et de la normalité des transactions réalisées entre X._____ France et X._____ Suisse. Partant, l'art. 4 al. 3 LAAF et la pesée des intérêt qu'il implique ne sauraient faire obstacle à leur transmission.

4.6. Ce qui précède conduit au constat que l'arrêt attaqué viole l'art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR, l'art. 4 al. 3 LAAF et l'art. 126 LIFD en tant qu'il retient que les renseignements litigieux concernant l'identité et l'adresse des employés ainsi que l'identité des clients de X._____ Suisse ne pourraient pas être obtenus en vertu du droit interne suisse.

5.
Le recours doit donc être admis. L'arrêt attaqué est annulé et les 7e, 8e et 12 tirets du chiffre 2 de la décision de l'Administration fédérale des contributions du 19 février 2015 sont confirmés.
Compte tenu de l'issue du litige, les frais sont mis à la charge des intimés, qui succombent, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).
La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral afin qu'il fixe à nouveau les frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant lui (art. 67 et 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est admis. L'arrêt du 11 août 2015 du Tribunal administratif fédéral est annulé et et les 7e, 8e et 12 tirets du chiffre 2 de la décision de l'Administration fédérale des contributions du 19 février 2015 sont confirmés.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des intimées solidairement entre eux.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.
La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

5.
Le présent arrêt est communiqué à la recourante, au mandataire des intimées et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 15 mars 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

La Greffière : Vuadens