Urteilskopf

142 II 69

6. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI contre A. Sàrl et B. (recours en matière de droit public) 2C_594/2015 du 1er mars 2016

Regeste (de):
Art. 28 Abs. 3 lit. b DBA CH-FR; Art. 4 Abs. 3 StAhiG; Art. 126-129 DBG; internationale Amtshilfe in Steuersachen; Umfang der Mitwirkungspflicht einer zur Übermittlung von Informationen aufgeforderten Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz.

Die Qualifikation als eine von einem Amtshilfeersuchen betroffene Person oder als reiner Informationsinhaber ist eine Rechtsfrage (E. 3).

Der in Art. 28 Abs. 3 lit. b DBA CH-FR formulierte Vorbehalt schweizerischen Rechts bezieht sich hinsichtlich des Begriffes der Informationen, welche sich im Besitz einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person befinden, auf die Art. 123-129 DBG (E. 4). Das Recht der direkten Bundessteuer basiert auf der Unterscheidung zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG), und von spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127-129 DBG). Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis ist der Steuerpflichtige in Anwendung von Art. 126 DBG gehalten, der Steuerverwaltung auch Informationen zur Veranlagung einer Drittperson zu übermitteln, sofern diese Informationen seine eigene Veranlagung beeinflussen können. Sind die ersuchten Informationen nicht geeignet, Auswirkungen auf die Veranlagung des betreffenden Steuerpflichtigen zu zeitigen, beschränkt sich dessen Mitwirkungspflicht auf diejenigen Informationen, welche von ihm in Anwendung der Art. 127-129 DBG erhältlich gemacht werden können. Art. 126 DBG ist im vorliegenden Einzelfall auf die betreffende Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz anwendbar (E. 5).

Regeste (fr):
Art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR; art. 4 al. 3 LAAF; art. 126-129 LIFD; assistance administrative internationale en matière fiscale; étendue du devoir de collaboration d'une société suisse appelée à fournir des renseignements.

Le point de savoir si une personne en Suisse doit être qualifiée de personne concernée ou de simple détenteur d'informations est une question de droit (consid. 3).

La réserve en faveur du droit suisse figurant à l'art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR renvoie, s'agissant des renseignements qui sont en possession d'un contribuable suisse, aux art. 123-129 LIFD (consid. 4). La LIFD opère une distinction entre, d'une part, le devoir général de collaboration du contribuable, qui découle en particulier de l'art. 126 LIFD et, d'autre part, les obligations spécifiques de collaboration qui incombent à certains tiers (cf. art. 127-129 LIFD). De jurisprudence constante, un contribuable est aussi tenu de fournir, en vertu de l'art. 126 LIFD, des renseignements qui permettent à l'autorité fiscale de procéder à l'imposition d'un autre contribuable, si ces renseignements sont aussi susceptibles d'affecter sa propre taxation. Si les renseignements requis ne sont pas susceptibles d'affecter la taxation du contribuable sollicité, le devoir de collaboration de ce dernier est limité aux informations qui peuvent être exigées de lui en application des art. 127-129 LIFD. L'art. 126 LIFD est applicable à la société suisse en l'espèce (consid. 5).

Regesto (it):
Art. 28 par. 3 lett. b CDI CH-FR; art. 4 cpv. 3 LAAF; art. 126-129 LIFD; assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale; estensione dell'obbligo di collaborazione di una società svizzera chiamata a fornire delle informazioni.

È una questione di diritto sapere se una persona in Svizzera dev'essere considerata come una persona interessata oppure come un semplice detentore di informazioni (consid. 3).

La riserva in favore del diritto svizzero di cui all'art. 28 par. 3 lett. b CDI CH-FR rinvia, per quanto concerne le informazioni detenute da un contribuente svizzero, agli art. 123-129 LIFD (consid. 4). La LIFD distingue tra, da un lato, l'obbligo generale di collaborazione del contribuente che risulta segnatamente dall'art. 126 LIFD e, dall'altro, gli obblighi specifici di collaborazione che incombono a determinati terzi (art. 127-129 LIFD). Per prassi costante, un contribuente ha anche l'obbligo di fornire, in virtù dell'art. 126 LIFD, delle informazioni che consentono all'autorità fiscale di tassare un altro contribuente se dette informazioni possono anche incidere sulla propria tassazione. Se le informazioni richieste non sono suscettibili di influire sulla tassazione del contribuente sollecitato, l'obbligo di collaborazione di quest'ultimo è limitato alle informazioni che possono essere da lui pretese in virtù degli art. 127-129 LIFD. In concreto l'art. 126 LIFD si applica alla società svizzera (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 70

BGE 142 II 69 S. 70

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

BGE 142 II 69 S. 71

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 (A-6008/2014), 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. (...) Le Tribunal fédéral a admis le recours.
(extrait)

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. L'échange de renseignements est régi à l'art. 28 de 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 fiscales en vigueur depuis le 26 juillet 1967 (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91), dont le contenu correspond (sous réserve du par. 5, 2e 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, 1re 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 "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;

(...)".

BGE 142 II 69 S. 73

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; www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements- fiscaux/ sous: Mise à jour de l'article 26 [...]). 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 du 14 décembre 1990 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 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF; RS 651.1]) 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 "pur 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 "personne concernée" au sens de l'art. 6 aOACDI. Dans une telle situation, les obligations de collaboration seraient définies aux art. 124-126 LIFD. Etant donné la palette des mesures prévues par ces

BGE 142 II 69 S. 74

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 "personne concernée" retenue 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 1er février 2013, dans la LAAF (cf. consid. 1.3 non publié). 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 (ATF 141 II 436 consid. 3.3 et 4.5 p. 440 s. et 446), 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 conventionnel 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 renseignements 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 (OBERSON, op. cit., n°115 ad art. 26 MC OCDE; DANIEL HOLENSTEIN, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, in Internationales Steuerrecht, nos 285, 287 et 290 ad art. 26 OECD; DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/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. 123-129 LIFD.

5. La LIFD opère une distinction entre, d'une part, le devoir de collaboration du contribuable (cf. art. 123-126 LIFD) et, d'autre part, les obligations de collaboration qui incombent à certains tiers (art. 127 LIFD: "attestations de tiers"; art. 128 LIFD: "renseignements de tiers"; art. 129 LIFD: "informations 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. arrêts 2C_66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1, résumé in Archives 83 p. 410; 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.1, in RF 69/2014 p. 893, RDAF 2014 II p. 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 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2008, nos 2 et 4 ad art. 126 LIFD).

5.1.2 Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'art. 89 al. 2, 2e 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-1c p. 420 ss, traduit in RDAF 1996 p. 408; ATF 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 p. 646 et traduit in RDAF 2000 II p. 35; cf. aussi ATF 133 II 114 consid. 3.3-3.5 p. 117 s. et arrêt 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.2, in RDAF 2010 II p. 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, non publié in ATF 141 II 436).

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.; ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; ATF 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 p. 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, p. 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 p. 336). Dans les cas de figure présentés ci-dessus, la taxation de toutes les personnes et entités concernées est affectée par la "réattribution fiscale" du 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. 127-129 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. 127-129 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. 127-129 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. (...)