



Cour I
A-6647/2018

Arrêt du 16 mars 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Michel Abt,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le *** la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : l'autorité requérante, la DGFIP ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée sur 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 (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant ; également publié au RS 0.672.934.91 ; RO 2010 5683).

A.b Dans sa requête, l'autorité requérante exposa procéder au contrôle de la situation fiscale de la société A._____. Dans ce contexte, elle indiqua que, d'après les informations en sa possession, cette société aurait effectué des exportations de véhicules électriques depuis la France vers la Suisse, plus spécifiquement auprès de la société suisse B._____. L'autorité française précisa que les véhicules électriques en cause auraient bénéficié sur le territoire français d'un bonus écologique. Elle spécifia que pour bénéficier de ce bonus trois conditions doivent être satisfaites, à savoir que les véhicules ne doivent pas avoir fait l'objet d'une première immatriculation en France ou à l'étranger, qu'ils doivent être immatriculés en France en série définitive et qu'ils ne peuvent pas être destinés à être cédés par l'acquéreur ou le titulaire du contrat de location dans les six mois de leur acquisition pour un kilométrage inférieur à 6'000 km. Dans ces circonstances, l'autorité française indiqua que dans le cadre du contrôle fiscal mené à l'encontre de la société A._____ elle se serait aperçue que cette dernière émettait les factures à destination de la société suisse B._____ plus de six mois après l'émission des devis. Selon l'autorité requérante, les devis semblent dissimuler une vente ferme et définitive avec la société suisse précitée de sorte que l'émission tardive des factures n'aurait d'autre but que de respecter artificiellement l'une des conditions nécessaires à l'octroi du bonus écologique, à savoir celle relative à la détention du véhicule durant six mois au moins sur le territoire français. Dans ce contexte, la DGFIP adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du *** au *** [le texte ci-dessous correspond à la retranscription de la requête de l'autorité française du ***] :

Merci de fournir les informations suivantes pour la société B._____ :

- a) *La société est-elle connue des autorités fiscales ? Merci de communiquer une copie des statuts de cette société.*
- b) *Veillez indiquer les noms et adresses des associés/actionnaires (bénéficiaires effectifs) et des dirigeants de la société. Merci de préciser la répartition du capital avec les pourcentages de détention des associés/actionnaires ainsi que les noms et adresses des personnes françaises ayant perçu des dividendes versés par cette entité pour les années visées ?*
- c) *Cette société est-elle soumise à des obligations déclaratives fiscales ? La société suisse est-elle soumise au régime fiscal de droit commun ou à un autre régime ? Le cas échéant, merci de préciser la nature de ce régime. Quel est son taux d'imposition sur les bénéfices et quel est le montant d'impôt payé (fédéral, cantonal et communal) au titre de *** et *** ?*
- d) *Quelle est l'activité exercée par la société ? L'adresse est-elle une adresse de domiciliation ou celle du lieu de l'exercice réel d'activité ? Quels sont les moyens humains et matériels dont la société dispose ? Quelle qualification (achats, locations...) donne-t-elle à ses opérations avec A._____ et quel usage fait-elle des véhicules achetés à A._____ (ventes, location...) ?*
- e) *Merci de communiquer une copie du compte fournisseur A._____, des factures émises par A._____, des documents d'immatriculation des véhicules en Suisse, des justificatifs de transport des véhicules achetés à A._____ et des justificatifs de paiement des véhicules achetés par la société suisse B._____ à la société française A._____.*
- f) *Merci de préciser quelle qualification (achats, locations...) la société suisse B._____ donne à ses opérations avec A._____ et quel usage est fait des véhicules achetés à A._____ (ventes, location...) ?*

B.

B.a Par ordonnances de production du 2 juillet 2018, l'AFC requiert l'Administration fiscale du canton *** ainsi que la société B._____ de fournir les documents et renseignements demandés. La société B._____ fut également priée d'informer la société A._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courrier du 5 juillet 2018, l'Administration fiscale du canton *** transmet les informations demandées à l'autorité inférieure.

B.c Par courriels des 10 et 31 juillet 2018, 7 et 14 août 2018 ainsi que 4 septembre 2018, la société B. _____ transmet à l'AFC les informations demandées. Dans ce contexte, la société B. _____ indiqua ne pas avoir informé la société A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

C.

Par courrier du 18 septembre 2018, l'AFC informa la société A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et lui notifia les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités françaises. Elle lui impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit. La société A. _____ ne se manifesta pas dans le délai impartit par l'AFC.

D.

Par décision finale du 23 octobre 2018, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités françaises.

E.

E.a La société A. _____ (ci-après : la recourante) a déféré cette décision finale au Tribunal administratif fédéral le 22 novembre 2018. Elle conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 23 octobre 2018 ainsi qu'à débouter l'autorité inférieure de toutes autres ou contraires conclusions.

E.b La recourante se plaint, en substance, que la demande violerait les principes de la pertinence vraisemblable et de la bonne foi.

F.

Dans sa réponse du 17 janvier 2019, l'AFC conclut au rejet du recours, réfutant tous les griefs de la recourante.

G.

Par courrier du 28 février 2019, la recourante a fait parvenir une réplique. L'AFC a renoncé à dupliquer dans le délai impartit au 5 avril 2019.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

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) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, 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 l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le ***, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), la recourante disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.4

1.4.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH

HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et ATF 121 V 204 consid. 6c).

2.

2.1

2.1.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

2.1.2 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées à l'Accord concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce, ni

d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié in : ATF 143 II 202 ; pour ces développements, cf. ég. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.2).

2.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (pour la version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014, RO 2010 5683, 5688 s.), à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

2.3

2.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative 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 (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

2.3.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, 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 bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit 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'Etat requis ne peut refuser de transmettre les informations que s'il apparaît avec certitude que celles-ci ne sont pas pertinentes pour l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

2.4

2.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

2.4.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

2.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

2.6 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision attaquée devant le TF], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [publication aux ATF prévue], 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [publication aux ATF prévue] ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

2.7

2.7.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci

déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

2.7.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

2.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (consid. 5 ci-après).

4.

Sur le plan formel, le Tribunal de céans constate que la demande d'assistance administrative contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom de la personne visée par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 4), à savoir le nom de la recourante ; le nom et l'adresse du détenteur d'informations (ch. 5) ; la période visée par la demande (ch. 7), soit du *** au *** ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 7) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 9). Ainsi, la requête contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites.

5.

Pour ce qui est des conditions de fond, la recourante avance que le principe de la pertinence vraisemblable serait violé.

5.1

5.1.1 Dans un premier volet ayant trait à ce grief, la recourante argue que l'état de fait de la requête ne permettrait pas d'établir un lien suffisant avec les impôts soi-disant visés par celle-ci – à savoir l'impôt sur les sociétés et la TVA (mentionnés sous le ch. 7 de la demande) – ni avec un quelconque autre impôt de quelque nature ou dénomination que ce soit. Elle précise que la requête litigieuse viserait le bonus écologique qu'elle aurait perçu qui correspondrait à une subvention ou à une aide étatique. Or, la notion d'« impôts de toute nature ou dénomination » visée à l'art. 28 CDI CH-FR ne saurait être comprise comme englobant les aides ou les subventions octroyées par un Etat contractant. Elle en conclut que les informations requises ne sauraient être transmises en vertu de la CDI CH-FR.

5.1.2 En l'occurrence, la Cour de céans constate qu'il ressort du libellé de la requête que la recourante aurait exporté depuis la France des véhicules électriques vers la Suisse, plus particulièrement auprès de la société suisse B._____. Ces véhicules électriques auraient bénéficié sur le territoire français d'un bonus écologique. L'autorité requérante précise que lors du contrôle fiscal mené à l'encontre de la recourante cette dernière aurait notamment présenté des devis à destination de la société suisse B._____. L'autorité française expose que lesdits devis semblent dissimuler une vente ferme et définitive avec la société suisse précitée dès lors que la recourante lui aurait adressé les factures plus de six mois après l'émission des devis. L'autorité requérante précise que l'émission tardive des factures n'aurait d'autre but que de respecter artificiellement l'une des

conditions nécessaires à l'octroi du bonus écologique, à savoir celle exigeant une détention du véhicule durant six mois au minimum sur le territoire français (cf. consid. A.b supra). De surcroît, l'autorité française conclut que sa demande est nécessaire afin d'obtenir le montant des impôts élundés et précise au ch. 7 de sa requête que celle-ci vise l'impôt sur les sociétés et la TVA.

5.1.3 Au vu des éléments exposés ci-avant, la Cour de céans constate que – contrairement à ce qu'invoque la recourante – l'état de fait de la requête permet d'établir un lien avec les impôts visés par celle-ci, à savoir l'impôt sur les sociétés et la TVA. En effet, il ressort de la compréhension globale de la requête – spécifiquement de la lecture du ch. 9 « Informations générales pertinentes » couplée à celle du ch. 7 « Impôts sur lesquels portent la demande [...] » – que l'autorité requérante souhaite examiner si la recourante remplissait les conditions d'octroi du bonus écologique afin de vérifier que celui-ci n'ait pas été perçu indûment, le tout afin d'obtenir le montant des impôts (TVA et impôt sur les sociétés) potentiellement élundés. A cet égard, il est précisé que d'un point de vue fiscal il apparaît vraisemblable que le bonus écologique – que la recourante qualifie de subvention ou d'aide étatique (cf. consid. 5.1.1. supra) – soit soumis à la TVA, respectivement que le montant dudit bonus ait une conséquence sur l'assiette de l'impôt sur les sociétés si l'autorité française s'aperçoit qu'il a été touché indûment par la recourante. Par surabondance de moyens, la Cour de céans relève encore que tant l'impôt sur les sociétés que la TVA constituent des impôts visés par la CDI CH-FR. En effet, la notion d'« impôts de toute nature ou dénomination » de l'art. 28 CDI CH-FR englobe les deux impôts précités (cf. à cet égard DANIEL HOLENSTEIN, in : Zweifel/Beusch/Matteotti (éd.), *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*, 2015, n. 118s. ad art. 26 OECD MA). Compte tenu de ces différents éléments, le Tribunal de céans ne saurait retenir l'argument de la recourante selon lesquels l'état de fait de la requête litigieuse ne permettrait pas d'établir de liens suffisants avec les impôts visés par celle-ci. Partant, le premier grief de la recourante doit être rejeté.

5.2

5.2.1 Dans un deuxième volet ayant trait au grief de la pertinence vraisemblable des renseignements requis, la recourante fait valoir que les informations relatives à la société suisse B._____ ne permettraient pas de vérifier si elle a respecté la condition de détention des véhicules électriques pendant au moins six mois sur le territoire français, à savoir l'une des conditions nécessaires à l'octroi du bonus écologique. A l'appui de son argument, elle avance que les questions de l'autorité française relatives à la

société suisse précitée seraient similaires à celles usuellement posées lorsqu'il s'agit de vérifier la réalité économique d'une société suisse qui a un lien de participation avec une société française. Or, aucun lien de participation ne serait allégué – ni du reste existant – entre la société suisse B. _____ et la recourante. Cette dernière en conclut que les informations requises seraient dénuées de pertinence et que l'autorité requérante chercherait manifestement à dissimuler le but réel de sa requête – lequel serait étranger à la CDI CH-FR – et à lui donner l'apparence d'une demande usuelle visant à vérifier la réalité économique d'une société suisse qui serait liée à un contribuable français, ceci en violation du principe de la bonne foi.

5.2.2 A titre liminaire, la Cour de céans relève que la recourante se méprend sur la compréhension de la demande litigieuse lorsqu'elle avance que l'autorité requérante chercherait à dissimuler le but réel de sa requête. En effet, comme exposé dans le consid. 5.1.2 ci-avant, il ressort du libellé de la demande que l'autorité française souhaite examiner si la recourante remplissait les conditions d'octroi du bonus écologique durant la période sous contrôle afin de vérifier que celui-ci n'ait pas été perçu indûment, le tout afin d'obtenir le montant des impôts (TVA et impôt sur les sociétés) potentiellement éludés. Compte tenu du fait que le but de la requête ressort explicitement de la lecture de celle-ci, le Tribunal de céans ne saurait retenir l'argument de la recourante selon lequel l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi en cherchant à dissimuler le but réel de sa demande et à lui donner l'apparence d'une requête visant à vérifier la réalité de la société suisse B. _____ qui serait liée à la recourante. Partant, il sied de rejeter le premier argument avancé par la recourante.

5.2.3 S'agissant du deuxième argument de la recourante selon lequel les informations requises par l'autorité requérante ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable, la Cour relève ce qui suit. Afin d'examiner le bien-fondé de cet argument, il convient de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). En d'autres termes, il y a lieu d'examiner si les informations relatives à la société suisse B. _____ sont vraisemblablement pertinentes pour vérifier que la recourante remplissait les conditions d'octroi du bonus écologique durant la période sous contrôle. A cet égard, la Cour de céans constate qu'il ressort de la décision attaquée que l'AFC entend transmettre en réponse aux questions a) à c) de la requête des informations portant de manière générale sur la structure de la société suisse B. _____ ainsi que sur son mode d'imposition. Les renseignements transmis en réponse aux

questions d) à f) portent quant à eux essentiellement sur les relations commerciales entre la société suisse et la recourante (cf. Décision finale de l'AFC du 23 octobre 2020, chiffre 2 du dispositif). A des fins d'exhaustivité, le Tribunal reproduit ci-après les questions adressées par l'autorité requérante ainsi que les réponses envisagées par l'AFC [le texte ci-dessous correspond à la retranscription du ch. 2 du dispositif de la décision attaquée] :

[...]

5.2.4 Compte tenu de l'état de fait de la requête et du but visé par celle-ci, il apparaît que les informations que l'AFC envisage de transmettre en réponse aux questions a) à c) ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable. En effet, comme mentionné ci-avant (cf. consid. 5.2.3 supra) et tel qu'il ressort du ch. 2 du dispositif de la décision litigieuse reproduit ci-dessus, les informations fournies en réponse aux questions a) à c) portent de manière générale sur la structure de la société suisse B. _____ ainsi que sur son mode d'imposition. Or, il est rappelé qu'il ne ressort pas de l'état de fait de la requête que l'autorité française cherche à examiner la réelle existence de la société suisse précitée et les liens de participations entre celle-ci et la recourante. En effet, comme déjà mentionné à plusieurs reprises l'autorité requérante cherche à vérifier si la recourante remplissait les conditions de l'octroi du bonus écologique durant la période sous contrôle. Partant, il sied de constater que les informations requises aux questions a) à c) n'ont aucun rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et ne sont potentiellement pas propres à être utilisés dans la procédure française – de sorte que la pertinence vraisemblable de ces informations doit être déniée (cf. consid. 2.3.2 supra).

Sur la base de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis sur ce point dans le sens que le ch. 2 du dispositif de la décision de l'autorité inférieure doit être modifié pour exclure les informations fournies en réponse aux questions a) à c), à l'exception des renseignements accessibles publiquement sur l'extrait du registre du commerce du canton *** relatif à la société B. _____.

5.3 Pour le surplus, rien ne laisse penser – et la recourante ne le prétend pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne sont pas respectées.

6. Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, au sens du considérant 5.2 ci-dessus, et à le rejeter pour le surplus. Il convient encore de préciser que

l'AFC devra informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de la recourante, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 et 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4). L'AFC devra clarifier en conséquence le point 3 du dispositif de la décision entreprise.

7.

7.1 Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

7.2 En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-. Vu l'admission très partielle du recours, il se justifie de réduire les frais de procédure à charge de la recourante. Partant, celle-ci assume les frais de procédure à raison de quatre cinquièmes soit Fr. 4'000.-. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 5'000.- déjà versée. Le solde de Fr. 1'000.- sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

7.3 La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Comme la recourante – représentée par un avocat – n'obtient que très partiellement raison et doit supporter quatre cinquièmes des frais de procédure, il se justifie de lui allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à Fr. 1'500.-. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

7.4 La présente décision, rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art.

84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis au sens du considérant 5.2. Il est rejeté pour le surplus.

2.

L'AFC est chargée de signaler à l'autorité requérante que les informations à transmettre dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative ne peuvent être utilisées que conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR dans une procédure concernant la recourante.

3.

Les frais de procédure de Fr. 4'000.- sont mis à la charge de la recourante et prélevés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Le solde de Fr. 1'000.- lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

4.

Une indemnité de Fr. 1'500.- est allouée à la recourante à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Maeva Martinez

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit 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 entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :