

BVGer A-1538/2018 vom 11. September 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-09-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1538_2018

FR: TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019

IT: TAF A-1538/2018 del 11 settembre 2019

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 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 PA prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF). Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er 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). Déposées les 20 août 2015, 22 février 2016 et 10 octobre 2016, les demandes d'assistance litigieuses entrent 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).

E. 1.2

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

E. 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.

E. 1.4.1

Les recourants peuvent 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*, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

E. 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).

E. 2

De prime abord, les recourants font valoir plusieurs violations du droit d'être entendu qui seraient suffisamment graves pour entraîner la nullité de la décision entreprise, empêchant ainsi la transmission de tout document requis par l'autorité bulgare. De jurisprudence constante, il y a lieu d'examiner en priorité ces griefs de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5).

E. 2.1

Les recourants soutiennent en premier lieu que l'autorité inférieure aurait violé leur droit d'être entendu en ne joignant pas à la décision finale du 6 février 2018 les annexes auxquelles il est fait référence dans le dispositif de ladite décision. Partant, ils n'auraient pas eu connaissance du contenu de la documentation que l'AFC entend transmettre aux autorités bulgares. Les recourants font également valoir qu'en l'absence des annexes à la décision finale du 6 février 2018, ils n'auraient pas été en mesure d'identifier si l'AFC a opéré des caviardages supplémentaires sur la documentation qu'elle entend transmettre par rapport à ceux figurant dans le courrier du 12 juillet 2017.

E. 2.1.1

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, ATF 142 III 48 consid. 4.1.1, ATF 141 V 557 consid. 3 et ATF 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

E. 2.1.2

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 et A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, Zurich/Bâle/Genève 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF). La procédure doit certes être conduite avec diligence (art. 4 al. 2 LAAF), ce qui ne signifie cependant pas encore qu'elle doive systématiquement être menée comme s'il s'agissait d'une situation urgente (ATF 142 II 218 consid. 2.6 [du point de vue de l'octroi de très brefs délais] ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1).

E. 2.1.3

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, ATF 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2, A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

E. 2.1.4

Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

E. 2.1.5

En l'espèce, le Tribunal de céans constate qu'il ressort de l'examen des pièces du dossier que, par courrier du 12 juillet 2017, l'AFC a notifié aux recourants les informations et documents qu'elle entend transmettre aux autorités bulgares (cf. consid. E.a ci-avant). Conformément à la jurisprudence applicable en matière du droit d'être entendu, les recourants ont ainsi eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. consid. 2.1.1 ci-avant). Le Tribunal de céans relève d'ailleurs que ces derniers ont exercé leur droit d'être entendu en faisant parvenir une prise de position en date du 25 août 2017 (cf. consid. E.b ci-avant). Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que le droit d'être entendu des recourants a été respecté par le biais du courrier de l'AFC du 12 juillet 2017. Dans ces circonstances, le fait que l'autorité inférieure n'ait pas joint une nouvelle fois les annexes auxquelles il est fait référence dans le dispositif de sa décision du 6 février 2018 n'emporte pas violation du droit d'être entendu des recourants. Bien qu'au vu de ce qui précède, l'examen des autres arguments des recourants à l'appui de leur grief paraît superflu, la Cour de céans souhaite tout de même relever qu'elle ne saurait retenir l'argument selon lequel les recourants n'ont pas été en mesure de saisir le renvoi effectué par l'AFC, dans sa décision finale, à son courrier du 12 juillet 2017. En effet, contrairement à ce qu'invoque les recourants, l'autorité inférieure s'est référée de manière explicite à son courrier du 12 juillet 2017 dans sa décision finale (« l'AFC considère dès lors que doivent être transmis aux autorités compétentes bulgares les renseignements requis, tels que présentés dans le courrier d'information du 12 juillet 2017 adressé à Maître Nicolas Candaux » [Décision finale de l'AFC du 6 février 2018, 5. Considérations finales, p. 20]). De plus, le fait que le dispositif de la décision finale reprenne mot pour mot les réponses que l'AFC envisage de transmettre aux autorités bulgares telles qu'exposées dans le courrier du 12 juillet 2017 permettait aux recourants, de l'avis de la Cour, de comprendre le renvoi effectué par l'AFC. Quand bien même il serait admis que les recourants n'étaient pas en mesure de saisir ce renvoi, cela

serait sans influence dans le cadre de la présente cause. En effet, comme mentionné ci-avant, l'autorité inférieure a informé les recourants des informations et documents qu'elle entend transmettre aux autorités bulgares par courrier du 12 juillet 2017 et ces derniers ont exercé leur droit d'être entendu en faisant parvenir une prise de position. Par surabondance de moyens, la Cour de céans relève encore que si l'absence d'annexes à la décision avait véritablement empêché les recourants de se déterminer de manière appropriée dans le cadre du présent recours - comme ils le prétendent - ceux-ci auraient pu saisir l'AFC immédiatement après la notification de la décision du 6 février 2018 afin qu'elle les leur fournisse. Partant, le comportement passif des recourants laisse penser que l'absence d'annexes à la décision ne les a pas empêchés de saisir la portée de ladite décision et de l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'ils ont du reste fait. Cet élément est d'ailleurs démontré par l'indication très précise, faite par les recourants, des données dont ils requièrent le caviardage (cf. consid. 4.5 ci-après). Compte tenu de tout ce qui précède, il y a lieu de considérer que l'autorité inférieure n'a pas violé sur ce point le droit d'être entendu des recourants.

E. 2.2

Dans un deuxième volet ayant trait au grief de la violation du droit d'être entendu, les recourants allèguent que certaines sociétés disposant de la qualité pour recourir n'auraient pas été informées de la procédure d'assistance administrative. Il s'agirait des sociétés listées ci-dessous : (...) (ci-après : les sociétés offshores).

E. 2.2.1

L'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2). L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF). La notification présuppose une information tant de la ou des personnes concernées que des personnes dont l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir conformément à l'art. 14 LAAF et 19 al. 2 LAAF, afin qu'elles aient la possibilité de s'exprimer avant le prononcé de la décision. La personne habilitée à recourir doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (art. 48 PA ; arrêts du TAF A-5715/2018 du 3 septembre 2019 consid. 5.5, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1). La preuve de cette notification incombe à l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1 ; Michael Beusch/Ursula Spörri, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 376 ad art. 14 LAAF).

E. 2.2.2

En matière d'assistance administrative internationale, des violations graves du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3,

A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3).

E. 2.2.3

Quoi qu'il en soit, l'existence de vices dans la notification n'emporte pas encore nécessairement nullité de la décision contestée ; dans tous les cas, la protection des parties doit ainsi être considérée comme suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il s'impose de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid 3a/aa ; arrêts du TAF A-4588/2018 du 22 juillet 2019 consid. 4.3.7.5 et A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.2.2).

E. 2.2.4

En outre, selon la jurisprudence, la personne à qui un acte n'a pas été notifié doit s'en prévaloir en temps utile dès lors que, d'une manière ou d'une autre, elle est au courant de la situation. Attendre passivement est contraire au principe de la bonne foi (arrêts du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3, 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2 et 9C_202/2014 du 11 juillet 2014 consid. 4.2).

E. 2.2.5

En l'occurrence, certes, il est vrai que les sociétés mentionnées ci-avant ne se sont pas vu notifier l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Cet élément n'est pas contesté par l'autorité inférieure qui ne nie d'ailleurs pas non plus que lesdites sociétés ne pouvaient être tenues dans l'ignorance de cette procédure et auraient ainsi dû être informées. Partant, il y a donc lieu de préciser que le litige ne porte pas sur le fait de savoir si lesdites sociétés auraient dû être informées de par leur qualité de personne habilitée à recourir (art. 19 al. 2 LAAF) mais bien sur le fait de savoir si elles l'ont été de fait de par les potentiels liens étroits qu'elles entretiennent avec le recourant. En l'espèce, l'examen des pièces du dossier, plus spécifiquement le « *** », le « *** » et le « *** » (ci-après : les contrats ; cf. bordereau de pièces de l'AFC, Annexes au courrier de l'AFC à Me Nicolas Candaux du 12 juillet 2017, pièces 49, 74 et 78) démontre que les sociétés non informées entretiennent des liens étroits avec le recourant. En effet, il ressort notamment de ces contrats que le recourant a fait appel à certaines sociétés suisses détentrices d'informations, à savoir les sociétés I. _____, J. _____ et F. _____ pour assurer la gestion des sociétés offshores dont il est l'ayant droit économique. De plus, dans leur troisième requête déposée le ***, les autorités bulgares spécifient expressément qu'il s'agit des sociétés offshores du recourant (« [...] Mr. B. _____ might have gained/concealed income through his offshore companies managed by [...]). Dans ces circonstances, quand bien même les sociétés offshores ne se sont pas vu notifier l'ouverture de la procédure d'assistance administrative en bonne et due forme, il faut néanmoins admettre qu'elles ont été au courant de la procédure du fait des liens étroits qu'elles possèdent avec le recourant qui a été quant à lui informé de la présente procédure. Le Tribunal de céans relève que les allégations et les pièces apportées par les recourants n'emportent pas sa conviction quant à l'absence de liens étroits entre les sociétés offshores et le recourant. Partant, il ne saurait retenir la décision attaquée pour nulle, pas plus qu'il ne saurait prononcer son annulation. En effet, les conditions strictes à la base de la nullité ne sont pas remplies faute d'un vice grave de procédure. Les sociétés offshores auraient en effet pu agir pour leur compte devant l'AFC et s'opposer à la transmission des informations

requisies à leur égard, en signalant toute irrégularité de la procédure d'assistance administrative. Compte tenu de tout ce qui précède, le grief des recourants est rejeté.

E. 2.3

Dans un troisième et dernier volet ayant trait au grief de la violation du droit d'être entendu, les recourants invoquent que l'AFC n'aurait pas respecté l'art. 33a PA. Plus particulièrement, ils critiquent l'usage de l'anglais dans le dispositif de la décision attaquée, à savoir le libellé de la communication que l'AFC entend faire aux autorités bulgares. Selon eux, l'usage de l'anglais serait source d'incertitude sur le contenu et le sens exact des termes du dispositif voulu par l'autorité inférieure, ce qui porterait atteinte à leur faculté de se déterminer adéquatement sur la décision. Partant, leur droit d'être entendu serait violé.

E. 2.3.1

En vertu de l'art. 33a al. 1 PA, la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles définies à l'art. 70 Cst. ; en règle générale, il s'agit de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée ; si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). L'art. 33a al. 3 PA dispose que lorsqu'une partie produit des pièces qui ne sont pas rédigées dans une langue officielle, l'autorité peut, avec l'accord des autres parties, renoncer à en exiger la traduction. Si nécessaire, l'autorité ordonne une traduction (art. 33a al. 4 PA). Ces dispositions laissent à l'autorité chargée de les appliquer une marge d'appréciation importante (cf. Egli in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n 11 ss et 25 ad art. 33a et les réf. cit.).

E. 2.3.2

En l'espèce, le Tribunal de céans constate que ni la CDI CH-BG ni la LAAF n'obligent l'AFC à utiliser une langue officielle suisse dans ses échanges avec les autorités requérantes. L'autorité inférieure se trouvait donc libre d'opter pour l'anglais, pratique courante dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale. La Cour de céans précise du reste que l'anglais constitue une langue authentique - et prévalant en cas de divergences interprétatives - de la CDI CH-BG. De plus, l'art. 6 al. 1 LAAF prévoit explicitement que la demande d'un Etat étranger doit être adressée par écrit, dans l'une des langues officielles suisses ou en anglais. Dans la mesure où l'AFC a choisi l'anglais dans sa communication avec l'autorité bulgare, il est logique que la teneur du texte qu'elle entend communiquer à celle-ci figure dans cette langue également dans le dispositif de la décision. De plus, les recourants se sont vu notifier, à deux reprises, le texte en question - tant dans le courrier du 12 juillet 2017 que dans la décision finale du 6 février 2019 - et se sont déterminés à ce sujet sans faire valoir qu'ils ne comprenaient pas l'anglais et sans manifester subir de désavantage. Par ailleurs, les recourants ne peuvent être suivis lorsqu'ils prétendent que l'emploi de la langue anglaise dans le dispositif de la décision attaquée serait source d'incertitude quant à leur compréhension. En effet, le Tribunal de céans constate que les recourants n'ont à aucun moment allégué qu'eux ou leur mandataire ne maîtrisaient pas cette langue, ce dernier a d'ailleurs délibérément invoqué le contraire (« la langue anglaise est bien comprise des Recourants », cf. recours du 9 mars, p. 51). De plus, il apparaît que les recourants ont eux-mêmes versé au dossier divers documents rédigés en anglais, dont les procurations établies par leur propre mandataire, ce qui laisse penser qu'ils communiquent entre eux en anglais. De surcroît, les documents que l'AFC entend transmettre, notamment

certaines conventions signées par les requérants, sont rédigées majoritairement en anglais. Or, l'art. 33a PA vise à l'évidence à donner à toutes les parties les moyens de saisir parfaitement la portée et la teneur de la décision entreprise. In casu, aucun élément ne laisse penser que les personnes précitées n'ont pas été à même de le faire. Pour ces raisons, le grief des requérants est rejeté.

E. 2.4

Les griefs au sujet du droit d'être entendu ayant été écartés, il convient dès à présent d'examiner si les conditions formelles et matérielles de l'assistance ont été respectées dans la présente procédure.

E. 3.1

L'assistance administrative avec la Bulgarie est régie par l'art. 26 CDI CH-BG, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) et par le ch. 10 du Protocole de cette même convention (ci-après : le Protocole ; publié également au RS 0.672.921.41). Ces dispositions sont applicables au plus tôt aux renseignements qui se rapportent à la période fiscale ayant débuté le 1er janvier 2014 (cf. art. 28 par. 2 let. c CDI CH-BG).

E. 3.2

Sur le plan formel, la requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. 10 du Protocole, à savoir (i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (ii) la période visée ; (iii) une description des renseignements demandés ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande et, (v) dans la mesure où ils sont connus, le nom et adresse du détenteur présumé 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).

E. 3.3.1

Aux termes de l'art. 26 par. 1 CDI CH-BG, 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 révèleront 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).

E. 3.3.2

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 3.4 ci-après). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

E. 3.3.3

L'échange spontané de renseignements consiste à transmettre à un Etat des renseignements vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés. En présence d'une base légale en droit interne, et malgré le ch. 10 let. d du Protocole, il n'est pas exclu qu'un Etat contractant procède à un tel échange de renseignements (voir arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1). La question de l'applicabilité des règles prévues à ce titre depuis le 1er janvier 2017 notamment aux art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059) et à l'art. 7 de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, amendée par un Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters], en vigueur en Bulgarie depuis le 1er juillet 2016) sera laissée ouverte dans la présente affaire (consid. 4.4 ci-dessous).

E. 3.4.1

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017, par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements » (RO 2016 5059 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et 143 II 506 consid. 5.2.1 ; voir arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 6 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.3). Cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il

ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en oeuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

E. 3.4.2

Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; critique Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de tiers non impliqués que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque 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 concernés (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. Le Tribunal fédéral ajoute que, dans ce cas, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

E. 3.5.1

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, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid.

4.3.4.1 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

E. 3.5.2

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 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4), 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 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

E. 3.6

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, ATF 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 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF], A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). 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, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

E. 3.7.1

La règle de la spécialité est un principe général du droit extraditionnel au caractère de droit international coutumier. Dit principe tend d'une part à la protection de la souveraineté de l'Etat requis, en permettant à ce dernier de définir précisément le cadre de sa collaboration et en maintenant un certain degré de contrôle sur l'utilisation des informations transmises, en tenant compte des spécificités de son propre droit. Il constitue d'autre part une garantie en faveur de la personne concernée (ATF 135 IV 212 consid. 2 ; arrêts du TAF A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 6.2 et A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5). Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, 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. 26 par. 2 CDI CH-BG ; arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et les références citées]). En d'autres termes, il implique que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'en lien avec les impôts dus par la personne concernée par la demande d'assistance. En vertu du principe de la confiance, la Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance

administrative, respectera le principe de spécialité, sans qu'il soit nécessaire que l'Etat requérant fournisse une assurance explicite (arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5 et A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.8 et les références citées). Pour le surplus, il est rappelé que la conclusion d'une CDI constitue une décision politique et que les obligations découlant du droit international sont contraignantes pour les tribunaux en vertu de l'art. 190 Cst. (cf. arrêt du TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.2).

E. 3.7.2

Selon l'art. 26 par. 2 CDI CH-BG, les renseignements reçus dans le cadre de l'assistance peuvent être entre autres utilisés, sans le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis, pour l'établissement et le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 et aussi pour les procédures et poursuites concernant ces impôts. En revanche, en vertu de l'art. 26 par. 2 seconde phrase CDI CH-BG, l'utilisation des informations reçues par l'Etat requérant à d'autres fins que celles mentionnées à l'art. 26 par. 2 première phrase CDI CH-BG suppose que cette possibilité résulte des lois suisses et bulgares et, cumulativement, l'accord de l'autorité compétente de l'Etat requis. En Suisse, l'AFC est à ce titre compétente, avec l'accord de l'Office fédéral de la justice (art. 20 al. 3 LAAF ; arrêt du TAF A-837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 5.3.3.2).

E. 3.8.1

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 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.7 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.1 [décision attaquée devant le TF]).

E. 3.8.2

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, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). 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-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF] 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. 3.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF]).

E. 3.9

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. 3.3 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).

E. 4

a. les informations sous chiffre 2 ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à Monsieur B._____ et Madame A._____, pour l'état de fait décrit dans les demandes d'assistance administratives des ***, *** et *** ; b. les informations obtenues ainsi que les informations collectées sur la base du droit interne de Bulgarie doivent être tenues secrètes. Elles ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures ou poursuites, ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visés par la Convention du 29 septembre 2012 entre la Confédération suisse et la République de Bulgarie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ou qui exercent la surveillance sur ces fonctions. Ces personnes et autorités ne peuvent utiliser les informations que dans ces buts. La Cour de céans précise qu'il conviendra pour l'AFC de traduire le texte précité en anglais - à savoir la langue de communication avec les autorités bulgares (cf. consid. 2.3.2) - et de le faire figurer expressément dans le courrier de transmission des informations qui sera adressé aux autorités requérantes.

E. 4.1

Sur le plan formel, le Tribunal constate que les demandes d'assistance contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet le nom des personnes visées par le contrôle mené par les autorités requérantes, à savoir les recourants ; le nom et l'adresse des détenteurs d'informations ; la période visée par les demandes, soit les années 2013 et 2014 ; l'objectif fiscal fondant les demandes ainsi que la description des renseignements demandés. S'agissant de la période visée, l'autorité inférieure a d'emblée exclu - à juste titre (cf. supra consid. 3.1) - l'échange d'informations antérieures au 1er janvier 2014. L'assistance a été restreinte à l'année fiscale 2014. Dès lors, les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités bulgares portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-BG et du ch. 10 du Protocole. Demeure ainsi litigieuse la transmission d'informations pour cette période.

E. 4.2.1

Au moyen d'un premier grief, les recourants invoquent qu'il existe un fort risque que les autorités requérantes utilisent - en violation du principe de spécialité - les informations obtenues par le biais de la procédure d'assistance administrative à d'autres fins que fiscales, spécialement dans le cadre de procédures à caractère pénal menées à l'encontre des recourants. A l'appui de leur grief, ils précisent qu'ils font l'objet d'une procédure d'entraide en matière pénale ainsi que de plusieurs procédures initiées par la Commission *** soit une autorité pénale. Selon eux, la nature des informations requises - spécifiquement celles relatives à leurs dépenses et à leur patrimoine - démontre qu'elles ne revêtiraient aucune pertinence fiscale mais seraient d'une grande importance dans le cadre des procédures pénales pendantes, spécialement dans la perspective d'une confiscation de leurs biens. De plus, selon les recourants leur statut de réfugiés politiques démontrerait que les différentes

demandes d'assistance s'inscrivent dans le cadre de nombreuses persécutions d'ordre politique et judiciaire sans lien avec la fiscalité des recourants.

E. 4.2.2

A titre liminaire, la Cour de céans relève que les autorités bulgares se sont expressément engagées, dans leurs requêtes, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-BG (« You have my assurance that the provided information will be treated confidentially in accordance with the provisions of the Double Taxation Convention between our two countries »). Or, en vertu du principe de la bonne foi qui commande, en d'autres termes, une confiance mutuelle entre Etats contractants quant à la destination des informations transmises et quant au respect du principe de spécialité par les autorités de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 3.2.4.3), il n'y a ici aucune raison de discuter l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité. Il convient pour le surplus de rappeler que la conclusion d'une CDI constitue une décision politique et que les obligations découlant du droit international sont contraignantes pour les tribunaux en vertu de l'art. 190 Cst. (cf. consid. 3.7.1 ci-avant). En l'occurrence, les affirmations des recourants formulées de manière hypothétique ne sont pas de nature à remettre concrètement en cause l'engagement des autorités bulgares quant au respect du principe de la spécialité ni leur bonne foi. Nonobstant ce qui précède, la Cour de céans admet cependant que les explications apportées par les recourants laissent apparaître que l'hypothétique violation du principe de spécialité par l'autorité bulgare aurait des répercussions hautement néfastes pour les recourants, eu égard notamment à leur statut de réfugiés politiques. Dans cette mesure, la Cour de céans observe qu'au ch. 4 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité fiscale bulgare au respect dudit principe (« d'informer les autorités compétentes bulgares que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention [art. 26 par. 2 CDI CH-BG] »). Il est toutefois relevé qu'auparavant l'AFC spécifiait dans le dispositif de ses décisions finales que les informations transmises ne pouvaient être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la personne concernée pour l'état de fait décrit dans la demande. De plus, elle précisait que les informations obtenues et collectées sur la base du droit interne de l'Etat requérant devaient être tenues secrètes (cf. arrêt du TAF du 22 mai 2019 A-5046/2019 consid. 4). Compte tenu de la sensibilité de l'affaire en cause telle qu'exposée ci-avant, l'AFC devra procéder à la modification du dispositif de la décision litigieuse comme exposé ci-dessous, à savoir en reprenant l'ancienne formulation prévue dans ses décisions qui ne laisse place à aucune interprétation quant au respect dudit principe par l'autorité requérante. L'admission très partielle du recours sur ce point particulier devra être prise en compte dans le calcul des frais et dépens (cf. consid. 6 ci-après). Sur la base de ce qui précède, le ch. 4 du dispositif de la décision finale doit être modifié comme suit :

E. 4.3.1

Dans un deuxième grief, les recourants invoquent que les informations requises ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable et que la demande constituerait une fishing expedition. A l'appui de leur grief, les recourants allèguent en particulier que les autorités bulgares chercheraient à obtenir des informations relatives à la composition de leur patrimoine afin de procéder à la confiscation de leurs biens. Ces renseignements ne seraient vraisemblablement pas pertinents dès lors que la Bulgarie ne prélève pas d'impôt sur la

fortune.

E. 4.3.2

En l'espèce, les autorités requérantes mentionnent dans leurs requêtes que les recourants font l'objet d'une enquête fiscale en Bulgarie. Elles expliquent du reste qu'elles les soupçonnent de ne pas avoir déclaré la totalité de leurs actifs à l'étranger, plus particulièrement leurs avoirs bancaires dont notamment un compte détenu par la recourante au travers duquel elle aurait effectué des paiements à l'attention de l'Etude *** ainsi que les revenus touchés par le recourant aux travers des sociétés offshores dont il serait le bénéficiaire. Dans ce contexte, les autorités bulgares précisent qu'elles souhaitent vérifier les informations en leur possession, analyser les transactions financières effectuées par les recourants et évaluer leurs actifs et biens sis à l'étranger, le tout dans le but de procéder à leur correcte taxation sur le revenu (« The purpose of our request is to verify the information we have established so far, to analyze the financial transactions made by Mr. B. _____ and Mrs. A. _____ and to evaluate their assets and property abroad » et « This information is of high importance to the assessment of his tax liabilities »). Au vu des états de fait des requêtes, le Tribunal de céans constate que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre - portant notamment sur les avoirs bancaires des recourants, sur les relations commerciales entretenues par la recourante avec l'Etude *** ainsi que sur les sociétés offshores dont le recourant est bénéficiaire - satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec les états de fait décrits ainsi que le but visé par les requêtes. Quand bien même certains renseignements dont la transmission est prévue donneraient des informations relatives à la fortune des recourants, la Cour de céans relève qu'il ne peut être exclu qu'ils puissent être utilisés afin de vérifier les revenus déclarés par les recourants. En effet, en matière fiscale, l'examen de l'évolution de la fortune des contribuables est un moyen permettant au fisc d'examiner la plausibilité des revenus déclarés par ces derniers. Pour le surplus, le Tribunal de céans rappelle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant. L'Etat requis se limitant à vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Au vu de ces différents éléments, force est de constater que le principe de la pertinence vraisemblable n'est pas violé et que la demande d'assistance administrative ne constitue dès lors pas une pêche aux renseignements.

E. 4.4.1

Les recourants prétendent que l'autorité inférieure se livre à un échange spontané de renseignements prohibé dans la mesure où elle envisagerait de transmettre des documents non requis par l'autorité bulgare. Il s'agirait en particulier des annexes 76 et 77 contenues dans le courrier de l'AFC du 12 juillet 2017 (cf. Bordereau de pièces de l'AFC, Documents destinés à être transmis aux autorités bulgares, annexes 76 et 77) - correspondant aux annexes 6 et 7 de la décision de l'AFC du 6 février 2018.

E. 4.4.2

A titre liminaire, le Tribunal de céans relève que la formulation de l'argument des recourants ne permet pas de déterminer quel document serait concerné par l'échange spontané. Alors que dans leur recours du 9 mars 2018, ils invoquent que l'AFC entend transmettre « les factures du détenteur d'informations J. _____ » (cf. recours du 9 mars 2018, p. 64), dans leur réplique du 29 mai 2018, ils avancent que l'autorité inférieure entend

transmettre « des factures payées à des tiers non concernés par le détenteur d'informations lui-même, soit notamment J._____ » (cf. réplique du 29 mai 2018, p. 11 s.). Partant, il ne peut être déterminé si les recourants font allusion à des factures émises par la société J._____ ou alors des factures payées par cette dernière. Quoiqu'il en soit, l'examen des annexes 76 et 77 ne laissent pas apparaître que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités bulgares des factures payées par la société susmentionnée à des tiers. Seule l'annexe 76 contient des factures émises par la société J._____ à l'attention des sociétés offshores dont le recourant est le bénéficiaire. Partant, la Cour de céans part du principe que les recourants - qui ne mentionnent du reste pas parmi les milliers de pages contenues dans lesdits annexes lesquelles seraient concernées par un échange spontané - font allusion à ces factures-là.

E. 4.4.3

Le grief invoqué par les recourants s'examine sous l'angle de la pertinence vraisemblable, l'échange spontané de renseignements consistant à transmettre à un Etat des renseignements vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés (cf. consid. 3.3.3 ci-avant). Avant toute autre considération, le Tribunal de céans relève que l'argumentation des recourants est contradictoire. En effet, ceux-ci allèguent que « les annexes 76 et 77 [...] ne présentent aucune pertinence eu égard au but fiscal poursuivi par la demande et n'ont pas même été sollicités par l'Etat requérant » (recours du 9 mars 2018, p. 64). Partant, si ces documents étaient effectivement vraisemblablement non pertinents pour résoudre la problématique fiscale en question, alors l'une des conditions à l'échange spontané - à savoir justement la pertinence vraisemblable - ferait défaut. Nonobstant l'incohérence dans l'argument des recourants, le Tribunal de céans a procédé à l'examen de l'annexe 76 afin d'identifier si l'AFC procédait à un échange spontané d'informations. Il ressort de cet examen que l'autorité inférieure entend transmettre des factures émises par la société J._____ à l'attention des sociétés offshores dont le recourant est le bénéficiaire. Le détenteur d'informations, à savoir la société J._____ elle-même, a répertorié ces factures sous un chapitre dénommé « Remuneration paid by Mr B._____ to J._____ for their services - invoices/supporting documents ». Ces informations permettent sans conteste de répondre à la question suivante requise par les autorités bulgares « Please specify the remuneration paid by Mr. B._____ to J._____ and F._____ for their services. Any supporting documentation such as invoices or bank documents will be highly appreciated ». Ce qui précède démontre que la société J._____ a facturé les services rendus au recourant pour l'administration des sociétés offshores directement à ces dernières. Ce fait renforce la position de la Cour de céans consistant à considérer que des liens étroits lient le recourant et les sociétés offshores (cf. consid. 2.2.5 ci-avant). Au vu de ce qui précède, il faut considérer que la transmission de ces informations ne va pas au-delà de ce qui est requis par l'autorité bulgare. Partant, le Tribunal de céans ne saurait retenir que l'autorité inférieure procède à un échange spontané d'informations. Ainsi le grief des recourants est rejeté.

E. 4.5.1

Dans leur dernier grief, les recourants font valoir que des données relatives à des tiers non concernés apparaissent sur les documents que l'AFC entend transmettre aux autorités requérantes. Selon eux, ces données devraient être caviardées étant donné que ces informations ne seraient vraisemblablement pas pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale des recourants.

E. 4.5.2

Dans un premier temps, Tribunal de céans rappelle que les recourants doivent désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné, de sorte qu'ils ne sauraient se contenter de solliciter un caviardage de manière toute générale (arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 3.2, A-525/2018 du 29 janvier 2018 consid. 4.2 s., A-4353/216 du 27 février 2017 consid. 5.2). La Cour de céans note que les recourants ont, dans un premier temps, formulé leur requête de manière générale dans leur recours du 9 mars 2018 en indiquant simplement que des noms de tiers, à savoir des noms de directeurs, d'agents, d'avocats, d'intermédiaires et de trustees apparaissaient sur la documentation à transmettre. Toutefois, dans leur réplique du 29 mai 2018, les recourants ont fourni une liste détaillée contenant les noms des personnes à caviarder ainsi que de la référence au document et au n° de page (cf. réplique du 29 mai 2018, pages 13 à 25). Le Tribunal de céans relève que l'AFC ne s'est pas déterminée sur la liste en question. Compte tenu de la précision de la requête des recourants relative aux caviardages, il y a lieu pour le Tribunal de l'examiner.

E. 4.5.3

D'après l'analyse des documents que l'AFC entend transmettre aux autorités requérantes, le Tribunal de céans constate que les données permettant d'identifier les tiers mentionnés par les recourants ne paraissent vraisemblablement pas pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale des recourants. Au contraire, leur situation fiscale ne ressort pas de ces données mais de la documentation que l'autorité inférieure entend transmettre aux autorités bulgares. Par conséquent, la Cour de céans ne voit pas en quoi le caviardage de ces données les rendrait inintelligibles ou leur ôterait une quelconque force probante. L'AFC est d'ailleurs restée muette sur cette question n'apportant ainsi aucun argument démontrant que ces données ont un lien avec la question fiscale motivant la demande. De surcroît, le Tribunal de céans relève que l'AFC n'a pas informé ces tiers de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, élément qui démontre qu'elle les a considérés comme étant des tiers non concernés au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (cf. arrêt du TAF A-5715/2018 du 3 septembre 2019 consid. 5.5). Il s'ensuit que ces données figurant dans la documentation à transmettre ne constituent pas des renseignements nécessaires au sens de l'art. 26 CDI CH-BG, ce qui exclut la transmission d'informations les concernant. Il conviendra par conséquent à l'AFC de procéder au caviardage de ces données avant l'envoi des informations aux autorités bulgares.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, au sens des considérants 4.2.2 (précisions au sujet du principe de spécialité) et 4.5.3 (caviardages supplémentaires à opérer dans les documents transmis) ci-dessus, et à le rejeter pour le surplus.

E. 6.1

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). En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 7'500.-. Vu l'admission partielle du recours, il se justifie de réduire les frais de procédure à la charge des recourants. Partant, ceux-ci assument les frais de procédure à raison de deux tiers, soit Fr. 5'000.-. Les recourants supportent ces frais à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et 6a du

règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 7'500.- déjà versée. Le solde de Fr. 2'500.- sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

E. 6.2

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 FITAF). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative internationale (arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; cf. ATF 132 II 47 consid. 5.2). Les recourants ont certes fourni une note d'honoraires répondant aux exigences de forme puisqu'elle est détaillée et indique qui a passé quel temps à faire quoi pour quel tarif (arrêts du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Conformément à la pratique du Tribunal de céans, l'AFC n'a pas été invitée à se prononcer sur le contenu de la note fournie par les recourants, l'administration n'étant, stricto sensu, pas titulaire du droit d'être entendu (arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Sur cette base, le montant total réclamé ascende à Fr. 39'782.50 pour un total de 107.80 heures de travail pour la procédure devant le Tribunal de céans. Comme les recourants n'obtiennent cependant que très partiellement gain de cause (consid. 5 ci-avant), qu'ils doivent supporter les deux tiers des frais de procédure (consid. 6.1 ci-avant) et qu'ils ont engagé des frais que le Tribunal de céans n'estime pas toujours nécessaires - notamment en raison du nombre d'avocats impliqués dans le dossier et des nombreuses heures de travail facturées par chacun d'eux - il se justifie de réduire considérablement le montant des dépens demandés et de les calculer de manière forfaitaire conformément à la pratique constante du Tribunal administratif fédéral. En conséquence, l'autorité inférieure doit verser aux recourants une indemnité de dépens réduite de Fr. 3'750.-. Ce montant s'entend hors TVA puisque les recourants sont domiciliés à l'étranger (cf. arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Les dépens ne comprennent ainsi aucun supplément TVA au sens de l'art. 9 al. 1 let. c FITAF.

E. 6.3

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.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.