



## Arrêt du 30 juin 2022

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Keita Mutombo, juges,  
Renaud Rini, greffier.

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
3. C. \_\_\_\_\_,  
4. D. \_\_\_\_\_,  
5. E. \_\_\_\_\_,  
tous représentés par  
Maîtres Anne Tissot Benedetto et Lysandre Papadopoulos,  
recourants,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (MAC).

**Faits :****A.**

**A.a** L'Israel Tax Authority (ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale israélienne) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, ci-après : MAC [*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*]).

**A.b** Dans sa requête, l'autorité fiscale israélienne a indiqué examiner la situation fiscale de Monsieur A.\_\_\_\_\_ et de Madame B.\_\_\_\_\_ (ci-après et ensemble : les personnes concernées) pour les périodes fiscales allant du (...) 2014 au (...) 2018. En effet, l'autorité requérante a expliqué avoir obtenu des documents indiquant que Monsieur A.\_\_\_\_\_ détenait plusieurs comptes bancaires suisses auprès de F.\_\_\_\_\_ et de G.\_\_\_\_\_. Bien qu'il prétende ne pas être un résident fiscal d'Israël, Monsieur A.\_\_\_\_\_ réside 210 jours par an dans ce pays, ce qui le classe par défaut comme un résident fiscal israélien. Cette appréciation est renforcée par le fait que Madame B.\_\_\_\_\_ soit également domiciliée en Israël et vive conjointement avec Monsieur A.\_\_\_\_\_ dans un appartement qu'ils possèdent à (...). Durant les périodes visés par la demande, Monsieur A.\_\_\_\_\_ n'a pas déclaré les revenus provenant de ses comptes bancaires suisses et a omis de déclarer l'existence de ces comptes. Ces faits sont constitutifs d'un comportement criminel relevant de la soustraction fiscale et de l'omission de déclarer le revenu mondial. Les affaires fiscales impliquant une conduite intentionnelle sont susceptibles d'être poursuivies en vertu du droit pénal d'Israël. Par conséquent, l'autorité fiscale israélienne a confirmé l'existence en l'espèce d'affaires fiscales impliquant un comportement intentionnel susceptible de faire l'objet de poursuites pénales en vertu du droit israélien et a souhaité explicitement fonder sa demande sur l'art. 28 al. 7 MAC.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale des personnes concernées en vue d'effectuer la correcte taxation de leur revenu en Israël, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

1. For the bank accounts held at [F.\_\_\_\_\_ and G.\_\_\_\_\_]:

a. Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) and/or the authorized person, signatory(ies);

b. The copy of the following documents:

- Account opening form(s) (incl. Form A or other documents assessing the beneficial ownership) during the relevant period;

- Identification documents of the persons mentioned under letter (a) above, if available;

- Power of attorney of the persons mentioned under letter (a) above, if available;

- Statements of assets as of each (...) from 2014 to 2018;

- Account statements from (...) 2014 to (...) 2018;

c. The closing date of the account and a copy of the closing order;

d. Details of the delivery address(es) of the bank documents, if not already visible in the opening form;

e. If an e-banking contract exists/existed, details of the authorized person(s).

2. In case other bank accounts would exist at these banks with the concerned person as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required under (1).

3. Is the taxpayer A. \_\_\_\_\_ a shareholder/director in any Swiss entities?

4. According to your records, considering the taxpayer files in Switzerland, does he or his wife hold real estate in Switzerland?

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

a) all information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request;

b) the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request;

c) in similar circumstances, the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices;

d) it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure.

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 19 décembre 2019 et ordonnance de production complémentaire du 13 janvier 2020, l'AFC a demandé à F.\_\_\_\_\_ et à H.\_\_\_\_\_, respectivement à G.\_\_\_\_\_, de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. F.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, respectivement G.\_\_\_\_\_, ont en outre été priées d'informer les personnes concernées ainsi que les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courriel du 19 décembre 2019, le Secrétariat d'État aux migrations a indiqué à l'AFC que les personnes concernées n'étaient pas connues de son service.

**B.c** Par courrier du 10 janvier 2020 adressé à l'AFC, G.\_\_\_\_\_ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a également indiqué avoir informé les personnes concernées et les sociétés habilitées à recourir, soit les sociétés C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ (ci-après et ensemble : les personnes habilitées à recourir) de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courriers du 8 janvier 2020.

**B.d** Par lettre du 14 janvier 2020 et procuration annexée, Maîtres Jérôme Meyer et Anne Tissot Benedetto ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts des personnes concernées et des personnes habilitées à recourir et ont requis la consultation des pièces du dossier.

**B.e** Par courrier du 16 janvier 2020 adressé à l'AFC, F.\_\_\_\_\_ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a également indiqué avoir informé Monsieur A.\_\_\_\_\_ (Madame B.\_\_\_\_\_ n'apparaissant pas dans ses livres), C.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courriers du 10 janvier 2020. Elle n'a pas été en mesure de contacter D.\_\_\_\_\_.

**B.f** Par courriel du 17 février 2020, l'AFC a demandé à l'autorité fiscale israélienne l'autorisation d'accorder l'accès au dossier aux personnes concernées et habilitées à recourir dans la procédure en précisant que sans réponse de sa part, elle présumerait son consentement. L'autorité fiscale israélienne n'a pas donné suite à ce courriel.

**B.g** Sur requête du 8 mars 2020 de l'autorité fiscale israélienne, l'AFC a indiqué, par courriel du 12 mars 2020, que la procédure suivait son cours.

**C.**

**C.a** Par courrier du 6 avril 2020 à Maîtres Meyer et Tissot Benedetto, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale israélienne accompagnées des documents utiles et a informé les personnes concernées et les personnes habilitées à recourir du fait qu'elles pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.b** Par courrier du 1<sup>er</sup> mai 2020, dans le délai prolongé par l'AFC, Maîtres Meyer et Tissot Benedetto ont transmis leurs observations en s'opposant, au nom de leurs mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale israélienne.

**C.c** Par entretien téléphonique du 18 mai 2020, Maître Tissot Benedetto a apporté des précisions sur la prise de position de ses mandats du 1<sup>er</sup> mai 2020 et a remis à l'AFC, par courriel du même jour, la traduction complète du jugement de séparation des personnes concernées du (...) rendu par la Cour des affaires familiales de (...).

**C.d** Sur requête de l'AFC du 19 mai 2020, l'autorité fiscale israélienne a confirmé, par courriel du 31 mai 2020, que les informations requises seraient toujours d'intérêt après le 30 juin 2020.

**C.e** Par courrier du 4 juin 2020, l'AFC a accordé l'accès complémentaire au dossier aux personnes concernées et habilitées à recourir, en leur impartissant un délai pour se déterminer.

**C.f** Par courrier du 25 juin 2020, dans le délai prolongé par l'AFC, Maîtres Meyer et Tissot Benedetto ont pris position et ont maintenu leurs conclusions formulées dans leur détermination du 1<sup>er</sup> mai 2020.

**C.g** Sur requête de l'AFC du 6 juillet 2020, l'autorité fiscale israélienne a indiqué, par courriel du 7 juillet 2020, que les informations requises seraient toujours d'intérêt, même après un délai de quelques semaines.

**C.h** Par courrier du 8 juillet 2020, l'AFC a accordé l'accès complémentaire au dossier aux personnes concernées et habilitées à recourir, en leur impartissant un délai pour se déterminer.

**C.i** Par courriel du 16 juillet 2020, Maître Tissot Benedetto a informé l'AFC que les annexes transmises le 8 juillet 2020 n'appelaient aucun commentaire et a confirmé les prises de position de ses mandants transmises par courriers du 1<sup>er</sup> mai et 25 juin 2020. Elle a toutefois réitéré sa demande d'obtenir un entretien préalable au prononcé de la décision finale pour discuter notamment de la question du caviardage des noms des tiers figurant sur les relevés de comptes.

**D.**

Par décision finale du 21 juillet 2020, notifiée aux personnes concernées et aux personnes habilitées à recourir par l'intermédiaire de leurs mandataires, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_.

**E.**

**E.a** Par mémoire du 20 août 2020, Monsieur A.\_\_\_\_\_ (ci-après : recourant 1), Madame B.\_\_\_\_\_ (ci-après : recourante 2), C.\_\_\_\_\_ (ci-après : recourante 3), D.\_\_\_\_\_ (ci-après : recourante 4) et E.\_\_\_\_\_ (ci-après : recourante 5 ; ci-après et tous ensemble : les recourants) agissant par l'intermédiaire de leurs mandataires, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 21 juillet 2020. Par cet acte, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à ce que leur recours soit, au préalable, déclaré recevable. A titre préprovisoire et provisoire, ils ont conclu à ce qu'il soit ordonné en tant que besoin à l'AFC de ne communiquer à l'Etat requérant aucune information sur la présente procédure, à l'exception de l'information selon laquelle la procédure nationale suit son cours, avant qu'il n'ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force valant pour chacun des recourants. Principalement, ils ont requis que leur recours soit admis et que la décision de l'AFC du 21 juillet 2020 soit annulée. Ils ont par ailleurs conclu à ce que toute demande d'assistance administrative internationale déposée par l'autorité fiscale israélienne concernant les recourants 1 et 2 soit déclarée irrecevable et qu'il soit refusé toute forme d'assistance administrative et toute communication d'information concernant les recourants. Subsidiairement à ce dernier chef de conclusions, ils ont conclu au renvoi de la cause à l'AFC pour que celle-ci rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

**E.b** Dans sa réponse du 9 octobre 2020, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**E.c** Par décision incidente du 21 octobre 2020, le TAF a notamment constaté que l'AFC s'était conformée à la pratique des « statuts updates » et a fait interdiction à l'AFC de transmettre d'autres informations aux autorités israéliennes dans la présente procédure que celles déjà transmises, à savoir que la procédure nationale suivait son cours ou qu'un recours avait été déposé, sans préciser l'identité des parties recourantes.

**E.d** Par réplique du 17 novembre 2020, les recourants, dans le délai prolongé par le Tribunal, ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire de recours du 20 août 2020.

**E.e** Par détermination spontanée du 2 février 2022, les recourants se sont référés à des arrêts récents du Tribunal et ont maintenu les conclusions présentées dans leur recours.

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 (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

**1.2** 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<sup>er</sup> 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).

**1.3** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** En l'espèce, le recourant 1 et la recourante 2 sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

**1.5** S'agissant des recourantes 3, 4 et 5, celles-ci ont été informées de la procédure d'assistance administrative conformément à l'art. 14 al. 3 LAAF. Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure leur a notifié la décision finale du 21 juillet 2020 en qualité de personnes habilitées à recourir, par l'entremise de leurs mandataires communs. Chacune des recourantes 3, 4 et 5 dispose, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, le Tribunal retient que les recourantes 3, 4 et 5 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

**1.6** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur les recours qui sont formés en lieu et place de tiers ou dans l'intérêt de ceux-ci (cf. ATF 139 II 404 consid. 11.1 et 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêts du TAF A-2175/2021 du 22 septembre 2021 consid. 1.3.2, A-1507/2020 du 17 août 2021 consid. 1.3.3 et A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2). Par conséquent, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur le présent recours dans la mesure où les recourants s'opposent à la transmission des raisons sociales des sociétés nigérianes contrôlées par le recourant 1 et des noms des employés étrangers travaillant au (...) pour lesdites sociétés, lorsque ces informations apparaissent dans les relevés bancaires avec la mention « salaries » ou « payments » ainsi que des raisons sociales de plusieurs autres sociétés au motif que ces données n'ont rien à voir concernant le recourant 1 et encore moins la recourante 2. Par ailleurs, il est constaté que les tiers en question ne sont pas des personnes qui apparaissent « par pur hasard » dans les documents à transmettre (cf. consid. 5.3.5 infra) et que les données les concernant ne peuvent être considérées d'emblée comme probablement non pertinentes. En outre, le principe de spécialité protège ces tiers d'une utilisation préjudiciable de leurs données (cf. consid. 7 infra).



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

**1.8** Cela étant précisé, sous réserve du consid. 1.6 supra, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

## **2.**

**2.1** 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n°1146 ss).

**2.2** 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 121 V 204 consid. 6c).

**2.3** En substance, les recourants font valoir que l'autorité requérante violerait les règles en matière de bonne foi applicable dans les relations internationales en avançant des informations erronées concernant, d'une part, la résidence fiscale en Israël du recourant 1 et, d'autre part, le caractère pénal de la procédure menée en Israël à l'encontre des recourants 1 et 2.

Le Tribunal examinera d'abord la question de la forme de la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) et le champ d'application matériel et temporel de la MAC (consid. 4 infra) avant d'exposer les conditions matérielles de l'assistance administrative (consid. 5 infra). Les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants seront ensuite abordés. Le Tribunal examinera à cet égard les violations alléguées du principe de la bonne foi en lien avec la résidence fiscale du recourant 1 et en lien avec le caractère pénal de la procédure menée en Israël à l'encontre des recourants 1 et 2 (consid. 6 infra).

### 3.

**3.1** La demande d'assistance administrative en cause du (...) est fondée sur la MAC (cf. Faits, let. A.a supra). Selon cette convention, en vigueur pour la Suisse depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et pour Israël depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2016 (RO 2016 5071), les Parties s'accordent mutuellement, sous réserve du respect des conditions prévues à l'art. 18 par. 1 MAC (cf. consid. 4.1 infra), une assistance administrative en matière fiscale (art. 1 par. 1 MAC).

**3.2** Selon l'art. 2 par. 1 let. a MAC, la MAC s'applique notamment aux impôts sur le revenu ou les bénéfiques, aux impôts sur les gains en capital qui sont perçus séparément de l'impôt sur le revenu ou les bénéfiques ainsi qu'aux impôts sur l'actif net qui sont perçus pour le compte d'une Partie. Par ailleurs, la Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. a MAC et ne fournit pas d'assistance administrative en ce qui concerne les impôts qui relèvent de l'une des catégories énoncées à l'art. 2 par. 1 let. b ch. ii à iv MAC (cf. ch. 1 « Réserves et déclarations », RS 0.652.1).

**3.3** Conformément à l'art. 5 par. 1 MAC en relation avec l'art. 4 par. 1 MAC, l'État requis fournit, à la demande de l'Etat requérant, tout renseignement concernant une personne ou une transaction déterminée, susceptible d'être pertinent pour l'application ou l'exécution de sa législation interne relative aux impôts visés par la Convention.

**3.4** En l'espèce, la requête porte sur l'impôt sur le revenu. Dans la mesure où cet impôt n'est pas compris dans la réserve émise par la Suisse, les dispositions de la MAC s'applique à la présente cause quant à la matière.

**3.5** S'agissant de la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative, conformément à l'art. 28 par. 6 MAC, celle-ci s'applique – dans la mesure où cela est pertinent en l'espèce – à l'assistance administrative relative aux périodes d'imposition commençant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie contractante ou postérieurement. Pour la Suisse, la Convention est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (cf. consid. 3.1 supra). Elle peut donc accorder l'assistance administrative concernant les périodes d'imposition à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

**3.6** L'art. 28 par. 7 MAC prévoit une exception au principe établi au par. 6. Ainsi, selon l'art. 28 par. 7 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendront effet à compter

de sa date d'entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, pour ce qui concerne les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures. En d'autres termes, l'application de l'art. 28 par. 7 MAC permet à l'Etat requérant de demander après l'entrée en vigueur de la Convention des renseignements qui se rapportent à des périodes d'imposition antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC (Message du Conseil fédéral 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 œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], ci-après : Message MAC, FF 2015 5121, 5153).

**3.7** La Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. f MAC s'agissant de l'application de l'art. 28 par. 7 MAC (cf. ch. 5 « Réserves et déclarations », RS 0.652.1). Il découle notamment de cette réserve que l'exception prévue par l'art. 28 par. 7 MAC s'applique exclusivement pour l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1<sup>er</sup> janvier, ou après le 1<sup>er</sup> janvier de la troisième année précédant celle où la Convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie. La Convention étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017 pour la Suisse, celle-ci ne peut accorder l'assistance administrative que pour des périodes d'imposition à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014 (Message MAC, FF 2015 5121, 5154 ; cf. également PETER HONGLER/VANGELIS KALAITZIDAKIS, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 2 n° 198). En l'espèce, c'est à bon droit que l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014, conformément à la demande d'assistance en cause qui mentionne les années fiscales 2014 à 2018 (cf. Faits, let. A.b supra). Quant à l'application en l'espèce de l'art. 28 par. 7 MAC, contestée par les recourants, celle-ci sera examinée par la suite en lien avec le grief de violation du principe de la bonne foi tenant à l'absence de caractère pénal de la procédure menée en Israël à l'encontre des recourants 1 et 2 (consid. 6.2 infra).

#### **4.**

**4.1** Sur le plan formel, l'art. 18 par. 1 MAC prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (a) l'autorité ou le service qui est à l'origine de la demande présentée par l'autorité compétente ; (b) le nom, l'adresse ou tous les autres détails permettant d'identifier la personne au sujet de laquelle la demande est présentée ; (c) la forme sous laquelle l'État requérant souhaite recevoir le renseignement qu'elle demande ; (e) ou la nature et l'objet

des documents à notifier. Enfin, la demande doit contenir (f) les informations indiquant si elle est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'État requérant et si elle est justifiée au regard de l'art. 21 par. 2 let. g MAC. En outre, la demande d'assistance administrative doit être rédigée dans l'une des langues officielles de l'OCDE et du Conseil de l'Europe ou dans une langue convenue bilatéralement par les parties contractantes concernée (art. 25 MAC).

**4.2** Les conditions similaires prévues à l'art. 6 al. 1 et 2 LAAF sont d'application subsidiaire (art. 1 al. 2 LAAF ; sur l'ensemble, cf. arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 2.2.6).

**4.3** En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) contient l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 MAC, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les recourants.

## **5.**

**5.1** A titre liminaire, il convient de préciser que la jurisprudence relative à l'assistance administrative fondée sur des conventions de double imposition peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance administrative fondées sur la MAC, dans la mesure où le contenu des dispositions en cause est comparable sur le plan des aspects juridiques essentiels (arrêt du TAF A-3576/2020 du 1<sup>er</sup> mars 2021 consid. 2.2.2).

**5.2** Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et consid. 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144

II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). 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).

### **5.3**

**5.3.1** Selon l'art. 5 par. 1 MAC en relation avec l'art. 4 par. 1 MAC, l'Etat requis fournit à un autre Etat contractant, à la demande de ce dernier, tous les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application ou l'exécution de son droit interne relatif aux impôts visés par la MAC.

**5.3.2** Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). 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. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). 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).

**5.3.3** 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, cf. consid. 5.2 supra]). 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). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2).

**5.3.4** En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 4.1 supra), 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 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

**5.3.5** Une demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue 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 des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise 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 (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissent par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). 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).

## **5.4**

**5.4.1** Il peut arriver que des personnes visées par une demande d'assistance administrative prétendent être des résidents fiscaux d'un autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.1 et 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7).

**5.4.2** Le fait que la personne visée par une demande d'assistance administrative puisse être considérée comme résidente fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne remet pas en cause la présomption de bonne foi de ce dernier ni la pertinence vraisemblable de la demande, si l'Etat requérant indique dans sa demande toutes les informations requises par la convention applicable, respectivement par son protocole. Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une pêche aux renseignements (cf. consid. 5.3.2 supra), portent sur des éléments, notamment sur l'objectif fiscal visé, qui permettent d'en inférer que l'Etat requérant considère la personne visée comme faisant partie de ses contribuables. L'existence d'un assujettissement fiscal illimité dans un autre Etat que l'Etat requérant ne suffit pas pour que l'Etat requis doive exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4 et 142 II 218 consid. 3.7 in fine), et encore

moins de refuser une demande d'assistance administrative pour ce motif. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 in fine). Comme rappelé ci-dessus, un éventuel conflit de résidences fiscales est une question de fond, qui se résoudra le cas échéant par l'application de règles de délimitation prévues dans la Convention de double imposition qui lie ces deux Etats (consid. 5.4.1 supra ; cf. sur l'ensemble arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

## **6.**

Les recourants allèguent des violations du principe de la bonne foi par l'autorité requérante en lien, d'une part, avec la résidence fiscale du recourant 1 et, d'autre part, avec le caractère pénal de la procédure menée en Israël à l'encontre des recourants 1 et 2. Le Tribunal examinera ces griefs successivement. La norme de la pertinence vraisemblable étroitement liée aux points soulevés par les recourants sera également examinée.

**6.1** Les recourants avancent que les autorités israéliennes auraient fourni des informations inexactes et trompeuses en se prévalant de la résidence fiscale du recourant 1 en Israël pour justifier leur demande d'entraide administrative. Selon eux, le recourant 1 résiderait de façon permanente depuis près de trente ans au (...), y disposerait du centre de ses intérêts vitaux et y serait assujéti de manière illimitée. Les recourants avancent en outre que le recourant 1 et la recourante 2 seraient mariés, mais vivraient séparément depuis de nombreuses années et posséderaient des domiciles fiscaux distincts. A l'appui de cet argument, les recourants produisent une copie d'un jugement civil rendu par un tribunal israélien en (...). De plus, l'autorité requérante adopterait un comportement manifestement contradictoire, en avançant dans sa demande que le recourant 1 résiderait en Israël 210 jours par année alors qu'elle aurait fait état entre 2016 et 2019 d'un nombre de jours oscillant entre 179 et 108, selon les relevés des dates d'entrées et de sorties d'Israël produits par les recourants. Enfin les recourants estiment que même si le recourant 1 devait être considéré comme un résident fiscal israélien pour les périodes concernées, il disposerait du statut de droit israélien de « veteran returning resident » qui donne droit à dix ans d'exemption d'impôt et de déclaration en Israël.

**6.1.1** En l'espèce, il convient de relever au préalable que la demande de l'autorité fiscale israélienne ne peut être qualifiée d'incomplète et d'erronée du seul fait de la résidence fiscale alléguée du recourant 1 au (...) durant la période concernée. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas



une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.4.2 supra). Plus précisément, s'agissant de la contradiction relevée par les recourants entre la demande d'assistance et les relevés des dates d'entrées et de sorties d'Israël, le Tribunal rappelle qu'une demande d'assistance, de par sa nature, ne serait être exempte de lacunes voire de contradictions (cf. consid. 5.3.3 supra).

**6.1.2** Ensuite, la contestation par les recourants de la résidence fiscale en Israël du recourant 1 et donc de l'assujettissement fiscal de celui-ci constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 5.4.1 supra). Les différentes pièces produites par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence Israël. Il appartient aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à leur résidence fiscale devant les juridictions israéliennes (cf. consid. 5.4.1 supra).

**6.1.3** Il apparaît enfin que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité fiscale israélienne contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 18 par. 1 MAC (cf. consid. 4.3 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 5.3.4 supra). Par ailleurs, lorsqu'il existe un conflit de résidence fiscale avec un Etat autre que la Suisse, la demande doit à tout le moins contenir des éléments de faits qui permettent à l'autorité requérante de montrer que cette demande n'est pas une pêche aux informations et que les renseignements sont vraisemblablement pertinents (cf. consid. 5.4.2 supra). Dans sa demande d'assistance, l'autorité fiscale israélienne s'est fondée, pour justifier sa demande, sur de tels éléments tenant à la résidence habituelle du recourant 1 en Israël. Ce lien se matérialise pour l'autorité requérante par un séjour de plus de 210 jours par an en Israël du recourant 1 et par la vie commune de celui-ci avec la recourante 2 dans un appartement qu'ils possèdent tous deux à (...). Ces éléments permettent de supposer de bonne foi l'existence d'une possible résidence fiscale du recourant 1 en Israël et donc l'assujettissement illimité qui en découle. Leur mention est suffisante pour retenir que la demande d'assistance présentée par l'autorité fiscale israélienne est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ». Remettre en cause les éléments de faits avancés par l'autorité requérante reviendrait à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi,

ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (cf. consid. 5.2 supra). Enfin, s'agissant du statut de « veteran returning resident » revendiqué par le recourant 1, le Tribunal rappelle à cet égard que l'Etat requis n'a pas à vérifier - et n'est du reste pas en mesure de le faire - l'application du droit interne de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. consid. 5.3.3 supra).

**6.1.4** Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de contester la décision de l'autorité inférieure selon laquelle il peut être entré en matière sur la demande d'assistance administrative de l'autorité fiscale israélienne selon laquelle le recourant 1 serait un résident fiscal israélien.

**6.2** Les recourants avancent par ailleurs que l'autorité requérante agirait de façon contraire à la bonne foi en affirmant que les informations sont requises dans un but ou un contexte de « procédure de droit pénal fiscal », sans autres précisions que la simple reprise abstraite des termes de la disposition de l'art. 28 par. 7 MAC. Ils allèguent qu'aucune procédure pénale ne serait menée à l'encontre des recourants 1 et 2 et que seule une procédure administrative pouvant conduire à une reprise fiscale serait actuellement conduite, en Israël, à l'encontre des recourants 1 et 2. Selon eux, l'autorité requérante se prévaudrait de l'existence de poursuites pénales dans le seul but d'étendre le champ d'application temporel de la MAC en déposant sa demande d'assistance administrative sur la base de l'art. 28 par. 7 de cette convention. De l'avis des recourants, les actes entrant dans le champ d'application de l'art. 28 par. 7 MAC devraient se comprendre de manière étroite et la demande d'assistance devrait préciser la base légale interne applicable et l'enquête pénale spécifique.

**6.2.1** Le contenu d'une norme doit être déterminé par interprétation. Le point de départ est toujours le texte de la disposition en question. Ce n'est que lorsque le texte n'est pas clair et que différentes interprétations sont possibles qu'il faut rechercher la véritable portée de la disposition en recourant à d'autres méthodes d'interprétation (cf. ATF 143 II 268 consid. 4.3.1 et 143 II 202 consid. 8.5). Il est possible de s'écarter du texte lorsqu'il existe des raisons valables de penser qu'il ne reflète pas le sens véritable de la disposition (ATF 143 II 268 consid. 4.3.1 et 143 II 202 consid. 8.5). Lors de l'interprétation d'une convention internationale, il convient ensuite de respecter les principes découlant de la CV (art. 1 CV). Selon la CV, le texte de la disposition contractuelle concernée constitue également le point de départ de toute interprétation. Le texte de la disposition conventionnelle doit être interprété de lui-même selon son sens ordinaire. Ce sens ordinaire doit toutefois être déterminé en fonction du contexte, de l'objet et du but du

traité – ou de la disposition conventionnelle à interpréter – et de la bonne foi (cf. art. 31 al. 1 CV).

**6.2.2** À titre liminaire, le Tribunal relève que les recourants se méprennent lorsqu'ils avancent en substance que l'application de l'art. 28 par. 7 MAC nécessite qu'une procédure pénale soit déjà ouverte à l'encontre des personnes visées par la demande. La lettre de cette disposition, selon laquelle « (...) les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendront effet à compter de sa date d'entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, pour ce qui concerne les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures », s'oppose clairement à une telle interprétation. Seul le fait que l'acte intentionnel en cause puisse être réprimé pénalement est déterminant.

De surcroît, ni la MAC elle-même, ni le « Text of the revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol » de l'OCDE, ni le Message MAC ne contiennent d'éléments permettant de justifier la compréhension « étroite » du champ d'application de l'art. 28 par. 7 MAC, défendue par les recourants, qui impliquerait des exigences accrues par rapport aux autres déclarations de l'autorité requérante nécessaires à l'octroi de l'assistance administrative (cf. arrêt du TAF A-6858/2019 du 13 décembre 2021 consid. 4.2.2).

**6.2.3** En l'espèce, l'autorité fiscale israélienne a expliqué dans sa demande quel comportement est reproché aux recourants 1 et 2. Elle soupçonne en particulier le recourant 1 de ne pas avoir déclaré les revenus provenant de ses comptes bancaires suisses et d'avoir omis de déclarer l'existence de ces comptes. Selon elle, ces faits sont constitutifs d'un comportement criminel relevant de la soustraction fiscale et de l'omission de déclarer le revenu mondial. En outre, l'autorité requérante a explicitement confirmé qu'il s'agissait d'un comportement intentionnel, pénalement répréhensible en Israël (cf. Faits, let. A.b).

Les faits ainsi décrits permettent de conclure à un comportement intentionnel des recourants 1 et 2 susceptible d'être pénalement réprimé. Aucune précision portant sur l'enquête pénale spécifique concernant les recourants 1 et 2 ou sur les dispositions légales nationales applicables n'est à cet égard nécessaire. Il faut donc admettre avec l'autorité inférieure que ces indications sont suffisantes pour entrer en matière sur la demande d'entraide administrative sur la base de l'art. 28 par. 7 MAC, étant donné que

le principe de confiance s'applique également ici. En effet, il n'y a en principe pas de raison de douter de l'exposé des faits et des déclarations de l'Etat requérant, à moins que les déclarations faites par celui-ci ne soient immédiatement réfutées en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (cf. consid. 5.2 supra). En l'occurrence, rien ne permet d'infirmes les déclarations de l'autorité requérante et les recourants n'apportent pas non plus d'éléments établis et concrets à cet égard.

**6.2.4** Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de contester la décision de l'autorité inférieure selon laquelle il peut être entré en matière sur la demande d'assistance administrative de l'autorité fiscale israélienne, par laquelle des informations concernant les années fiscales 2014 à 2018 incluses sont demandées, eu égard à l'art. 28 par. 7 MAC.

**6.3** Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi par l'autorité fiscale israélienne.

## 7.

**7.1** 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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, 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 de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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 (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

**7.2** La jurisprudence précitée – qui concerne des demandes d'assistance administrative fondées sur des conventions de double imposition – est également applicable aux demande d'assistance fondée sur la MAC. En effet, l'art. 22 par. 2 MAC est identique en termes de contenu à l'art. 26 al. 2 du Modèle de convention de l'OCDE, sur lequel se fondent la plupart des clauses d'assistance administrative dans les conventions de double imposition.

**7.3** En l'espèce, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 21 juillet 2020 :

[L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes israéliennes que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues la Convention (art. 22 MAC).

**7.4** Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale israélienne, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3), l'autorité inférieure devra cependant préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision du 21 juillet 2020, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants 1 et 2 dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 22 MAC.

## **8.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

## **9.**

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

**10.**

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

**11.**

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 lorsqu'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 est porté à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

**2.**

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 21 juillet 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre des recourants 1 et 2 dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 22 MAC.

**3.**

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

**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 :



Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)