



Cour I
A-5535/2021

Arrêt du 2 mars 2023

Composition

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

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,
tous représentés par
Maître Pierre-Damien Eggly et
Maître Elisa Bianchetti,
recourants,
contre

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

Objet

Assistance administrative (MAC).

Faits :**A.**

Le service israélien d'échange d'informations en matière fiscale (Israel Tax Authority, ci-après : l'ITA, l'autorité requérante, l'autorité fiscale israélienne) a adressé une demande d'assistance administrative concernant plusieurs personnes (Bulk Request), datée du (...) 2020, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 4 de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988, telle qu'amendée par le Protocole fait à Paris le 27 mai 2010 (ci-après : MAC, RS 652.1).

A.a Dans sa requête, l'autorité fiscale israélienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de 794 titulaires présumés de comptes bancaires auprès de la banque D. _____ (ci-après : la banque), parmi lesquels A. _____, B. _____ et C. _____. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

« As part of a spontaneous exchange of information, the ITA received a list of account holders in D. _____ bank from a foreign Competent Authority. The list provides indicators for Israeli account holders based on their registered address. The indicators in the list contained the names and address of clients of D. _____ bank with IL domicile.

After having reviewed and screened the list in effort to trace the taxpayers, as well as check for existing files in the ITA's systems and cross-checking our databases, we found a positive ID of **794** account holders, which have failed to declare their Swiss bank account. The ITA is currently initiated inquiries, and is looking into the tax affairs of each of the individuals concerned in this bulk request. The ITA is requesting the information below, after the accounts have not been filed; Israeli domestic tax laws do not require approaching the taxpayer for the information prior to initiating an EOIR. CRS exchanges have not been initiated with Switzerland yet, and will only be available next September. The names and IDs/passport numbers for the taxpayers are included in Annex A.

The requested information allows the Tax Administration of Israel to assess or verify the correct assessment of income tax of the person(s) concerned. If this is not the case, the income taxation will be adjusted accordingly. The tax matters involving intentional conduct (failure to report income and assets abroad) are liable to prosecution under the criminal laws of Israel. Therefore, we confirm the existence of tax matters in these cases, which involve intentional conduct that is liable to criminal prosecution under Israeli law and that we explicitly wish to base our request on Article 28 Paragraph 7 MAAC. »

A.b L'autorité fiscale israélienne a également précisé ce qui suit :

« As part of a spontaneous exchange of information the ITA received a list of account holders in D. _____ bank – located in Switzerland – from a foreign Competent Authority.

The requested information allows the Tax Administration of Israel to verify if the assessed income tax of the person(s) concerned was assessed correctly. The tax matters involving intentional conduct are liable to prosecution under the criminal laws of Israel.

The information requested shall enable the ITA to enforce the legal procedure for each taxpayer due to the criminal nature of the pattern of behavior.

Income and/or capital derived from income of an Israeli taxpayer, even if derived outside of Israel, should be declared and taxed under the *Israel Tax Ordinance*.

Failure to comply provides a criminal offense under *Article 217 of the Israel Tax Order 2017*, discussing wrongful or incomplete declaration/filing. Furthermore, *Article 220 of the Israel Tax Order 2017*, reads that an intentional misleading/fraudulent return is also classified a criminal offense. In addition, *Article 216-4 of the Israel Tax Order 2017*, discusses failure to file tax returns, and classifies it also as a criminal act.

The relevant taxes are income tax, dividend tax, capital gain tax, as well as taxes on interest. The tax rates for the above are in accordance with Article 121 – Income tax, Article 125b – Dividends, Article 89 – Capital Gain and Article 125c – Interest; all under the Israel Tax Ordinance 2017.

In consideration to Israeli tax-resident heirs and successors of account taxpayers connected to the accounts in question we confirm that, according to Israeli domestic tax laws, they are liable for reporting from the day of succession. Failure to do so puts them in violation of the tax ordinance, as they are not exempt from reporting income, interest etc. from the date of succession.

Therefore, we confirm the existence of tax matters in this case, which involve intentional conduct that is liable to criminal prosecution under Israeli law and that we explicitly wish to base our requests on Article 28 Paragraph 7 MAAC for (...) 2014 – (...) 2018. »

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

« 1. The ITA kindly requests the following information for each of the account numbers in Annex A:

A. the surname/first names, the date of birth, Israeli ID and/or passport (if available and electronically searchable) and the most recent address listed in bank records of:

i. the account holder(s); (Columns O-S)

ii. the beneficial owner(s); (Columns T-X)

iii. successor(s) in interest of the persons mentioned under i and ii; (Columns Y-AC)

B. Total account assets (current account - Balance, Securities Balance, Deposits / Savings Accounts Balances, Checking Account Balance, Safety Deposit Box Value, Other) for (...); (Columns AD-AI)

C. The closing date of the account and the details (including IBAN) of the account to which funds were transferred upon closing; (Columns AJ-AL)

D. Details of the delivery address(es) of the bank documents, if electronically searchable; (AM)

E. In case other bank accounts would exist at D. _____ Bank with the persons concerned listed as A (i, ii), please provide the information required in B to D.

2. We request a cover-letter attached to the electronic transfer of information, certifying that the records are authentic and that they were exported from D. _____ official records by bank certified bank personnel. For clarification, one document that applies for the entirety of the data. »

A.d 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;

e) and it allows the Swiss FTA to grant access to the contents of the request, considering the names of the civil-servants involved are redacted, and will remain confidential. »

B.

Par ordonnance de production du 24 septembre 2020, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai échéant au 30 novembre 2020, les

documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer les personnes concernées résidentes à l'étranger 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.a Par courrier du 30 novembre 2020 à l'AFC, la banque a transmis les renseignements requis.

B.b Par lettres du 5 janvier 2021 et procurations annexées, Maître Pierre-Damien Eggly (ci-après : Maître Eggly) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de A._____, B._____ et C._____ et requis la consultation des pièces des dossiers.

B.c Par courriels du 31 mai 2021, l'AFC a mis à disposition de Maître Eggly l'intégralité des dossiers pour consultation, sous forme électronique, a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale israélienne accompagnées des documents utiles et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

B.d Par courriers du 21 juin 2021, soit dans le délai imparti, Maître Eggly a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité requérante.

C.

Par décisions finales du 16 novembre 2021, notifiées à A._____, B._____ et C._____ par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

D.

Par actes respectifs du 17 décembre 2021, A._____, B._____ et C._____ (ci-après : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté trois recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre des décisions finales de l'AFC du 16 novembre 2021. Par ces recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité des recours ; quant au fond et préalablement, à la jonction des causes découlant des trois recours susmentionnés ; principalement à l'annulation des décisions de l'AFC précitées et au refus de l'assistance administrative ; plus

subsidièrement au renvoi de la cause nouvellement jointe devant à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants, avec ordre de procéder à des clarifications auprès de l'autorité requérante ; dans tous les cas au rejet de toute autre ou contraire conclusion.

D.a Le Tribunal a ouvert les causes A-5535/2021, A-5536/2021 et A-5537/2021.

D.b Par actes du 28 février 2022 adressé au Tribunal, l'AFC s'est opposée à la jonction des causes précitées.

D.c Par décision incidente du 30 mars 2022, le Tribunal a ordonné la jonction desdites causes, désormais continuées sous le numéro A-5535/2021.

D.d Dans sa réponse du 2 mai 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

D.e Par réplique spontanée du 16 mai 2022, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leurs mémoires du 17 décembre 2021.

E.

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

Droit :

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]).

1.1 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées

(art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2020, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Les recours déposés répondent 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).

1.3 En l'espèce, les recourants 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.

1.4 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).

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

2.

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).

2.1 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 ; 121 V 204 consid. 6c).

2.2 En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que l'AFC aurait omis d'examiner la pertinence vraisemblable des informations dont la transmission est envisagée. En effet, l'autorité inférieure se serait contentée de rappeler des principes généraux en la matière sans examiner le fait

que les informations concernent des comptes qui n'ont jamais été alimentés. Par ailleurs, l'AFC aurait omis de traiter des requêtes de clarifications à l'intention de l'autorité requérante, requises par les recourants. Pour ces raisons, ces derniers estiment que leur droit d'être entendus aurait été violé et que les décisions seraient contraires aux principes de la pertinence vraisemblable et de proportionnalité. En outre, dans la mesure où l'autorité requérante aurait indiqué dans sa demande d'assistance, qu'elle n'était pas forcée d'interpeller les contribuables concernés avant de solliciter l'entraide administrative, sans en expliquer les raisons, les recourants estiment que dite autorité s'est comportée de mauvaise foi et que le principe de subsidiarité a été subséquemment violé.

2.3 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs au droit d'être entendu (consid. 4 infra) puis aux griefs relatifs aux principes de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité (consid. 5 infra). La bonne foi de l'autorité requérante et le respect du principe de subsidiarité seront finalement abordés (consid. 6 infra).

3.

L'assistance administrative avec Israël est actuellement régie par la MAC, entrée en vigueur pour la Suisse le 1^{er} janvier 2017 et le 1^{er} décembre 2016 pour Israël (RO 2016 5071).

3.1 Temporellement, selon l'art. 28 par. 6 MAC, les dispositions de dite convention s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la convention, telle qu'amendée par le protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une partie ou, en l'absence de période d'imposition, elles s'appliquent à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la convention, telle qu'amendée par le protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une partie.

3.2 Aux termes de l'art. 28 par. 7 MAC, nonobstant les dispositions du par. 6, les dispositions de la convention 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.

3.3 Par ailleurs, l'arrêté fédéral, portant approbation et mise en œuvre de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 18 décembre 2015 (ci-après : AF du 18 décembre 2015, RO 2016 5059), précise en son art. 1^{er} al. 3 chiffre 5, que conformément à l'art. 30 par. 1 let. f MAC, la Suisse applique l'art. 28 par. 7 MAC exclusivement : s'il existe une période d'imposition, pour l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie (let. a) ; s'il n'existe pas de période d'imposition, pour l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie (let. b).

3.4 En l'espèce, la demande présentée par l'autorité requérante porte sur la période du (...) 2014 au (...) 2018. Dans la mesure où les renseignements concernent des comptes non-déclarés en Israël et où l'autorité requérante a précisé que les affaires fiscales impliquant une conduite intentionnelle sont passibles de poursuites en vertu des lois pénales d'Israël (« The tax matters involving intentional conduct are liable to prosecution under the criminal laws of Israel »), la demande est couverte par le champ d'application temporel de la MAC.

3.5 Matériellement, la MAC s'applique notamment aux impôts sur le revenu ou les bénéfices, aux impôts sur les gains en capital qui sont perçus séparément de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices, et les impôts sur l'actif net qui sont perçus pour le compte d'une partie (art. 2 par. 1 let. a. points i-iii MAC), ainsi qu'aux impôts sur le revenu, les bénéfices ou les gains en capital ou l'actif net qui sont perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales d'une partie (art. 2 par. 1 let. b. point i). L'art. 2 par. 2 MAC précise que les impôts existants auxquels s'applique la convention sont énumérés à l'annexe A selon les catégories mentionnées au par. 1.

3.6 Ainsi, les catégories d'impôts énumérées à l'annexe A pour Israël sont les suivantes. Pour art. 2 par. 1 let. a. point i MAC : l'impôt sur le revenu et les sociétés (incluant les impôts sur les gains en capitaux), sur les gains immobiliers et sur les profits pétroliers (<https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=declarations-by-treaty&numSte=127&code-Nature=0>, consulté le 24 janvier 2022). Pour la Suisse, les catégories d'impôts énumérées sont les suivantes. Pour l'art. 2 par. 1 let. a. point i MAC :

les impôts fédéraux sur le revenu (revenu global, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus). Pour l'art. 2 par. 1 let. b. point i MAC : les impôts cantonaux et communaux sur le revenu (revenu global, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus) ; ainsi que les impôts cantonaux et communaux sur la fortune (fortune totale, fortune mobilière et immobilière, fortune industrielle et commerciale, capital et réserves et autres éléments de la fortune) (art. 3 AF du 18 décembre 2015).

3.7 En l'espèce, puisque l'autorité requérante cherche à établir si les comptes non-déclarés doivent être fiscalisés en Israël, notamment à titre d'impôt sur le revenu, la demande est couverte par le champ d'application matériel de la MAC.

4.

Le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]) 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 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois 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). 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 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 136 V 117 consid. 4.2.2.2 ; 133 I 201 consid. 2.2).

4.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son 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 (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ;

135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

4.2 Par ailleurs, le droit d'être entendu impose en particulier à l'autorité de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA), c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1 et les références citées). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2 et les références citées).

4.3 En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

4.4 Les recourants se plaignent, en substance, que l'AFC aurait omis d'examiner la pertinence vraisemblable des informations dont la transmission est envisagée. En effet, l'autorité inférieure se serait contentée de rappeler des principes généraux en la matière sans examiner le fait que les informations concernent des comptes qui n'ont jamais été alimentés. Par

ailleurs, l'AFC aurait omis de traiter des requêtes de clarifications à l'intention de l'autorité requérante requises par les recourants. Pour ces raisons, ces derniers estiment que leur droit d'être entendus aurait été violé.

4.5 En l'espèce, il apparaît que les décisions attaquées contiennent toutes un chiffre 5 intitulé « Pertinence vraisemblable et interdiction de la pêche aux renseignements » qui précise ce qui suit :

« 5.6 A cet égard, l'AFC rappelle qu'il importe peu qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (voir supra sous chiffre 5.2). Ainsi par exemple, le fait que le compte visé présente un solde peu élevé, voire négatif ou nul, ou toute autre circonstance menant à une éventuelle absence de taxation en Israël, ne sont pas déterminants pour l'octroi de l'assistance administrative. Il n'appartient pas à l'AFC de déterminer, en se substituant aux autorités israéliennes, les obligations fiscales relatives aux informations fournies, ainsi que les conséquences fiscales qui en découlent. Les arguments factuels et juridiques avancés pour affirmer que ces informations, respectivement ces comptes ne généreront pas de taxation en Israël ne sont ainsi pas pertinents dans le cadre de la présente procédure, mais pourront être produits auprès des autorités compétentes israéliennes. »

4.6 Il apparaît que les circonstances du cas d'espèce, soit des comptes qui n'ont jamais été alimentés depuis leur ouverture, constituent « un argument factuel et juridique avancé pour affirmer que ces informations, respectivement ces comptes ne généreront pas de taxation en Israël qui n'est pas pertinent dans le cadre de la présente procédure, mais pourra être produit auprès des autorités compétentes israéliennes ». A cet égard, le Tribunal constate que la motivation de l'autorité inférieure permet de suivre le raisonnement adopté sans difficulté, en particulier pour un représentant professionnel tel que le mandataire des recourants. Conformément à la jurisprudence, l'AFC n'était en effet pas tenue de se prononcer en détails sur tous les moyens soulevés par les parties et pouvait, comme elle l'a fait ici, en examinant l'argument des recourants au moyen d'un considérant plus général susceptible de s'appliquer également à d'autres situations, se limiter aux questions décisives (cf. consid. 4.2 supra). Partant, le Tribunal constate que l'AFC a motivé sa décision de manière adéquate, ce qui exclut toute violation du droit d'être entendu des recourants sur ce point.

4.7 Par ailleurs, quant au fait que l'AFC n'aurait pas traité les requêtes de clarifications à l'intention de l'autorité requérante, formulées par les recourants, le Tribunal constate que la motivation des décisions, prises dans leur ensemble, permet de se rendre compte de la portée de celles-ci. En effet, l'autorité inférieure s'est prononcée de manière claire sur la pertinence vraisemblable des informations, sur les questions qui devaient être soulevées

dans le cadre d'une procédure dans l'Etat requérant ainsi que sur le respect des principes de proportionnalité et de subsidiarité (cf. consid. 5 ss et 6 ss infra). Dès lors, les raisons pour lesquelles l'AFC a renoncé à demander des clarifications à l'autorité requérante sont implicites. A cet égard, le Tribunal constate que la motivation des décisions et leur portée permettent de suivre le raisonnement adopté implicitement sur ces points, en se limitant aux questions décisives (cf. consid. 5 ss et 6 ss infra). Partant, le droit d'être entendus des recourants n'a pas été violé.

5.

Aux termes de l'art. 4 par. 1 MAC, les parties échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la présente Convention. 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 Cst.), 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).

5.1 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.) 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 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

5.2 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 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 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.

5.3 Sur le plan formel, l'art. 18 par. 1 MAC prévoit que la demande d'assistance précise, en tant que de besoin : 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. dans le cas d'une demande de renseignements, la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir le renseignement pour répondre à ses besoins ; d. dans le cas d'une demande d'assistance en vue d'un recouvrement ou de mesures conservatoires, la nature de la créance fiscale, les éléments constitutifs de cette créance et les biens sur lesquels elle peut être recouvrée ; e. dans le cas d'une demande de notification, la nature et l'objet du document à notifier ; f. si la demande est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'Etat requérant et si elle est justifiée au regard de l'art. 21, par. 2, let. g.

5.4 Par analogie, en lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

5.5 Selon l'art. 5 al. 2 Cst., l'activité de l'Etat doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé. Le principe de la proportionnalité, appliqué en matière de restrictions aux libertés publiques, exige que la mesure envisagée soit apte à produire les résultats d'intérêt public escomptés (règle de l'aptitude) et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive (règle de la nécessité). En outre, il interdit toute limitation allant au-delà du but visé et il postule un rapport raisonnable entre celui-ci et les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit, impliquant une pesée des intérêts ATF 136 IV 97 consid. 5.2.2 et les références citées).

5.6 Les recourants soutiennent que dans la mesure où les comptes en cause n'ont jamais été alimentés, la transmission des informations envisagée serait contraire aux principes de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité.

5.7 En l'espèce, la demande d'assistance contient tous les éléments énumérés à l'art. 18 par. 1 MAC. Par ailleurs, le fait que les informations, dont la transmission est envisagée, portent sur des comptes bancaires qui n'ont jamais été alimentés ne remet pas en cause la pertinence vraisemblable des informations. En effet, les informations à transmettre sont propres à faire progresser l'enquête fiscale et en rapport avec la demande d'assistance. Par ailleurs, comme expliqué ci-dessus, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante. En effet, il suffit qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère, par exemple en raison de l'absence d'alimentation des comptes en cause, que l'information demandée soit finalement non pertinente. Puisque qu'Israël est présumé agir de bonne foi (cf. consid. 6 ss infra), il n'incombe pas à la Suisse de refuser une demande ou la transmission des informations parce que l'autorité inférieure serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Le fait que les comptes bancaires en cause n'aient jamais été alimentés, est une question de fond qui peut être soulevée dans le cadre d'une procédure dans l'Etat requérant.

5.8 Ainsi, le Tribunal constate que la transmission des informations envisagée est apte à répondre de manière adéquate aux questions de l'autorité requérante (règle de l'aptitude). En outre, ce but ne peut être atteint par une mesure moins incisive (règle de la nécessité), sans retarder de ma-

nière disproportionnée la procédure, notamment par des questions complémentaires préalables à adresser à l'autorité requérante. Il y a au surplus un rapport raisonnable entre la transmission et les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit, impliquant une pesée des intérêts). Pour ces raisons, le Tribunal ne constate ni de violation du principe de la pertinence vraisemblable, ni violation du principe de la proportionnalité.

6.

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (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 ; 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).

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

6.2 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 subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

6.3 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). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

6.4 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

6.5 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose des pouvoirs de

procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition 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).

6.6 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

6.7 Puisque l'autorité requérante aurait indiqué dans sa demande d'assistance, qu'elle n'était pas forcée d'interpeller les contribuables concernés avant de solliciter l'entraide administrative, sans en expliquer les raisons, les recourants estiment que dite autorité s'est comportée de mauvaise foi et que le principe de subsidiarité a été subséquemment violé.

6.8 En l'espèce, comme expliqué ci-dessus, il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance administrative. En effet, puisque les recourants sont soupçonnés de n'avoir pas déclaré correctement à Israël la totalité de leurs avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de l'autorité requérante qu'elle se soit adressée au préalable aux personnes concernées. Partant, le fait que l'autorité requérante ait indiqué qu'elle n'était pas forcée d'interpeller les recourants avant de solliciter l'entraide des autorités suisses, sans en préciser les raisons, n'est pas déterminant.

6.9 La Suisse est liée par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande dès lors que ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet), en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes. Ainsi, puisque la bonne foi d'Israël est présumée, la Suisse ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'autorité requérante en l'absence de doutes sérieux basés sur des éléments établis et concrets.

6.10 Au surplus, le respect de la procédure interne en Israël ne signifie pas que l'autorité inférieure doive vérifier que la procédure dans l'Etat requérant s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables. Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit israélien. Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes israélienne de sorte qu'il ne se justifie pas de solliciter des clarifications auprès de l'autorité requérante sur ce point. Pour ces raisons, le Tribunal arrive à la conclusion que l'autorité requérante n'a pas fait preuve de mauvaise foi dans sa demande d'assistance administrative et que le principe de subsidiarité n'a pas été subséquentement violé.

7.

Compte tenu des considérants qui précèdent, les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

8.

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 10'000 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 10'000 francs déjà versée.

9.

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).

10.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en ma-

tière 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.

Les recours sont rejetés.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 10'000 francs (dix mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 10'000 francs (dix mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

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

Dimitri Persoz

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)