



---

Cour I  
A-1975/2022

## Arrêt du 30 janvier 2023

---

Composition

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

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
3. C. \_\_\_\_\_,  
4. D. \_\_\_\_\_,  
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 (...) 2021, 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 la société A.\_\_\_\_\_ (ci-après : personne concernée 1), sise au (...), de Monsieur B.\_\_\_\_\_ (ci-après : personne concernée 2) et de Monsieur E.\_\_\_\_\_ (ci-après : personne concernée 3 ; ci-après et ensemble : les personnes concernées) pour les périodes fiscales allant du (...) 2018 au (...) 2019. L'autorité requérante a expliqué que, lors de ses investigations, elle avait constaté que les personnes concernées 2 et 3, qu'elle considère comme contribuables israéliens, étaient actionnaires (à 90% respectivement à 10%) d'une entité étrangère non déclarée, la personne concernée 1. Elle a mentionné que les contribuables israéliens ont l'obligation de déclarer annuellement leurs participations dans une entité étrangère. L'autorité fiscale israélienne soupçonne les personnes concernées 2 et 3 d'avoir tiré des revenus non déclarés de leurs activités commerciales à l'étranger en utilisant des entités étrangères et des comptes bancaires étrangers non déclarés. A cet égard, elle a identifié un compte bancaire détenu auprès de F.\_\_\_\_\_.

**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 account [n° (...) held at F.\_\_\_\_\_] please provide the following :

1.1. Identification (first name, last name, address, date of birth, ID number/passport number) of all account holder(s), the beneficial(s) owner(s) and/or the authorized person(s), signatory(ies) in the relevant period.

1.2. a copy of the following documents :

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

1.2.2. Identification documents of the persons mentioned under section 1.1 above, if available ;

1.2.3. Power of attorney of the persons mentioned under section 1.1 above, if available ;

1.2.4. Statements of financial assets as of each (...) 2018 to (...) 2019 ;

1.2.5. Account statements from (...) 2018 to (...) 2019 ;

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

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

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

In case other bank accounts would exist at the above mentioned bank with the concerned as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required under section 1. »

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 31 août 2021, l'AFC a demandé à F. \_\_\_\_\_ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. F. \_\_\_\_\_ a en outre été priée d'informer les personnes concernées ainsi que les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celles-ci à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courriel du 17 septembre 2021 adressé à l'AFC, dans le délai prolongé par celle-ci, F.\_\_\_\_\_ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative dans lesquelles apparaissent également les sociétés C.\_\_\_\_\_ (ci-après : personne habilitée à recourir 1), sise au (...) et D.\_\_\_\_\_ (ci-après : personne habilitée à recourir 2 ; ci-après et ensemble : les personnes habilitées à recourir), sise aux (...). Elle a également indiqué avoir informé les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courriers du 15 septembre 2021, distribués le 16 septembre 2021.

**B.c** Par lettre du 17 septembre 2021 et procurations annexées, Maîtres Anne Tissot Benedetto et Lysandre Papadopoulos ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts des personnes concernées 1 et 2 et ont requis la consultation des pièces du dossier.

**B.d** Par courrier et courriel du 7 octobre 2021, Maîtres Tissot Benedetto et Papadopoulos ont fait parvenir à l'AFC, sur requête de celle-ci du 5 octobre 2021, des documents précisant leurs pouvoirs de représentation à l'égard de la personne concernée 1.

**B.e** Par courriel du (...) 2021, l'autorité fiscale israélienne a clarifié sa requête d'assistance administrative du (...) 2021 en précisant qu'elle ne demandait pas d'informations au sujet de la personne concernée 3.

**B.f** Sur requête de l'AFC du 28 octobre 2021, l'autorité requérante a indiqué, par courriel du (...) 2021, que la demande d'assistance du (...) 2021 ne portait désormais que sur les personnes concernées 1 et 2.

**B.g** Sur requête de l'AFC du 24 novembre 2021, F.\_\_\_\_\_ a fourni à celle-ci, par courriel du 29 novembre 2021, des informations supplémentaires.

### **C.**

**C.a** Par courrier du 21 janvier 2022 et courriel du 25 janvier 2022 à Maîtres Tissot Benedetto et Papadopoulos, 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 1 et 2 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 16 février 2022, dans le délai prolongé par l'AFC, Maîtres Tissot Benedetto et Papadopoulos ont transmis leurs observations

en s'opposant, au nom de leurs mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale israélienne.

**D.**

Par décisions finales du 29 mars 2022 notifiées aux personnes concernées 1 et 2 ainsi qu'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.\_\_\_\_\_.

**E.**

**E.a** Par mémoire du 28 avril 2022, la personne concernée 1 (ci-après : requérante 1), la personne concernée 2 (ci-après : requérant 2), la personne habilitée à recourir 1 (ci-après : requérante 3) et la personne habilitée à recourir 2 (ci-après : requérante 4 ; ci-après et tous ensemble : les requérants), agissant par l'intermédiaire de leurs mandataires communs, ont interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre des décisions finales de l'AFC du 29 mars 2022. Par cet acte, les requérants ont conclu, sous suite de frais et dépens :

Préalablement

1. Déclarer recevable le présent recours.

A titre pré-provisoire et provisoire

2. Ordonner en tant que de besoin à l'AFC qu'elle ne communique 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 requérants.

Principalement :

3. Admettre le présent recours.

4. Annuler les décisions de l'AFC, datées du 29 mars 2022 (réf. [...]), relatives à l'échange d'informations requis par les autorités israéliennes sur la base de la MAC.

5. Déclarer irrecevable toute demande d'assistance administrative internationale déposée par les autorités israéliennes concernant les requérants 1 et 2, et refuser toute forme d'assistance administrative internationale aux autorités israéliennes, et de ce fait ne leur communiquer aucune information, quelle qu'elle soit et sous quelque forme que ce soit, concernant les requérants 1, 2 et 3 et 4.

Subsidiairement au point 5

6. Ordonner que le ch. 3 des dispositifs des décisions notifiées aux recourants 1, 2 et 3 contiennent également la référence à l'art. 22 par. 2 MAC, en plus de la référence à l'art. 22 par. 1 MAC.

7. Ordonner les caviardages tels que requis à l'appui des présents recours au sujet des informations de tiers, et ordonner à l'AFC de procéder à ceux-ci.

8. Renvoyer la présente cause à l'AFC pour qu'elle rende de nouvelles décisions dans le sens des considérants.

**E.b** Par décision incidente du 4 mai 2022, le TAF a accusé réception du recours et a notamment indiqué qu'en tout état de cause, l'assistance administrative ne saurait être accordée tant que le recours n'était pas tranché par un arrêt définitif et exécutoire. De la sorte, aucun document ou information ne pouvaient être transmis, dans l'intervalle, à des autorités étrangères. La remise de *status updates*, ne contenant aucun élément permettant l'identification, était autorisée. Le TAF a également demandé aux mandataires des recourants des précisions quant aux pouvoirs de représentation qui leur avaient été accordés par les recourants 1, 3 et 4.

**E.c** Par courrier du 23 mai 2022, les mandataires des recourants ont, pièces à l'appui, fourni les précisions requises par le TAF concernant les pouvoirs de représentation qui leur avaient été accordés par les recourantes 1, 3 et 4.

**E.d** Dans sa réponse du 13 juin 2022, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**E.e** Par réplique du 29 juillet 2022, dans le délai imparti par le TAF, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire de recours du 28 avril 2022.

**E.f** Par duplique spontanée du 26 août 2022, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 13 juin 2022.

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 (...) 2021, 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 art. 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, la recourante 1 et le recourant 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 et 4, 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 les décisions finales du 29 mars 2022 en qualité de personnes habilitées à recourir. Chacune des recourantes 3 et 4 dispose, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer les décisions litigieuses. Dès lors, le Tribunal retient que les recourantes 3 et 4 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 ; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] avec réf. à l'ATF 143 II 506 consid. 5.1). 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 de certaines informations de tiers, en particulier la mention des noms et raisons sociales de X.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_ et Z.\_\_\_\_\_, au motif que celles-ci concernent « des employés et des conseillers » n'ayant aucun lien avec l'examen fiscal entrepris par l'autorité requérante (cf. ch. II.B.4 du recours). 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). En effet, il ressort, d'une part, de la documentation d'ouverture des comptes bancaires des recourantes 3 et 4 que X.\_\_\_\_\_ auprès de Y.\_\_\_\_\_ devait recevoir copie de la correspondance avec F.\_\_\_\_\_ et, d'autre part, de la documentation des comptes des recourants relative à l'e-banking que Z.\_\_\_\_\_ disposait d'un accès e-banking sur ces comptes. Dans ces circonstances, les données concernant ces personnes tierces ne peuvent d'emblée être considérées comme vraisemblablement non pertinentes. En outre, le principe de spécialité protège ces tiers d'une utilisation préjudiciable de leurs données (cf. consid. 5.5 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 (art. 20 al. 1 LAAF).

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/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, 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 applicables dans les relations internationales en avançant des informations erronées concernant la qualité de contribuables israéliens des recourants 1 et 2 et, subsidiairement, que l'autorité requérante violerait le principe de spécialité.

Le Tribunal examinera d'abord le champ d'application matériel et temporel de la MAC (consid. 3 infra) et la question de la forme de la demande d'assistance administrative (consid. 4 infra) avant d'exposer les conditions matérielles de l'assistance administrative en lien avec la présente cause (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 qualité de contribuables des recourants 1 et 2 et du principe de spécialité (consid. 6 infra).

### **3.**

**3.1** La demande d'assistance administrative en cause du (...) 2021 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 bénéfices, aux impôts sur les gains en capital qui sont perçus séparément de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices 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** En l'espèce, la requête porte sur l'impôt sur le revenu (cf. Faits, let. A.c supra). Dans la mesure où cet impôt n'est pas compris dans la réserve émise par la Suisse, les dispositions de la MAC s'appliquent à la présente cause quant à la matière.

**3.4** 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 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.

**3.5** En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur les périodes fiscales allant du (...) 2018 au (...) 2019 (cf. Faits, let. A.b supra), l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

#### **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 ; cf. sur l'ensemble, arrêt du TAF A-3576/2020 du 1<sup>er</sup> mars 2021 consid. 2.2.6).

**4.3** En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) 2021 contient l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 par. 1 MAC et est dès lors formellement recevable.

#### **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] ainsi que ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; la CV, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique également aux Etats qui, comme Israël, n'y ont pas adhéré [cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/2019 du 1<sup>er</sup> juin 2022 consid. 5.3.1]). 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). La présomption de la bonne foi ne peut être renversée que sur la base d'éléments établis et concrets (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

### **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 (cf. parmi d'autres : ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – 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. En droit interne, la conséquence procédurale

d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

**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 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

**5.3.4** En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, devant être fournie 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 en principe à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, la transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers, à savoir des personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant, est 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 apparaissaient 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** La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet 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** Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats, dont la Suisse, comme étant l'un de ses contribuables,

la question de la conformité avec la convention de double imposition s'apprécie à l'aune des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujettis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5 et 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. 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).

**5.4.3** Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse mais un Etat tiers, comme dans la présente cause, 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 (cf. consid. 5.3.4 supra). Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une pêche aux renseignements, 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 (cf. sur l'ensemble, arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

## **5.5**

**5.5.1** 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 ; cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3). 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).

**5.5.2** La jurisprudence précitée – qui concerne des demandes d'assistance administrative fondées sur des conventions de double imposition – est également applicable aux demandes d'assistance fondée sur la MAC (cf. arrêt du TAF A-6857/2019 du 13 décembre 2021 consid. 3.2 avec réf.). 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.

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Selon les recourants, l'autorité fiscale israélienne ne ferait valoir aucun motif concret à l'appui de sa requête et se contenterait d'avancer que les recourants 1 et 2 seraient des contribuables. Le recourant 2 ne pourrait pas être assujéti à l'impôt en Israël, dès lors qu'il résiderait au (...) depuis près de 30 ans. Il y aurait le centre de ses intérêts vitaux et y serait assujéti de manière illimitée. L'autorité requérante agirait de manière trompeuse en fournissant les références fiscales (...) du recourant 2 à l'appui de sa requête. En ce qui concerne la recourante 1, l'autorité requérante ne fournirait aucune raison suggérant qu'elle soit contribuable en Israël. L'autorité requérante aurait ainsi sciemment fourni des informations inexactes et trompeuses pour justifier la demande d'entraide. Les informations fournies par l'autorité requérante seraient également incomplètes en l'absence de

mention de critère d'assujettissement et de référence à une norme conventionnelle applicable.

**6.1.2** En l'espèce, il convient de relever au préalable que la demande de l'autorité requérante ne peut être qualifiée d'incomplète et d'erronée du fait de la résidence fiscale alléguée du recourant 2 au (...) durant les périodes concernées ou de l'absence alléguée de lien de rattachement liant la recourante 1 à Israël. 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).

**6.1.3** Ensuite, la contestation par les recourants de leur assujettissement fiscal en Israël 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 pour le recourant 2, 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 et à leur assujettissement fiscal devant les juridictions israéliennes (cf. consid. 5.4.1 supra).

**6.1.4** Il ressort enfin de la demande d'assistance en cause que l'autorité requérante considère que le recourant 2 est un contribuable israélien (« IL Taxpayer ») – contrairement à la recourante 1 qui est seulement qualifiée de de contribuable (« Taxpayer ») – en se référant notamment à son numéro de passeport israélien à son numéro de sécurité social israélien. Cette revendication de résidence fiscale n'a pas à être remise en cause, ni sous l'angle de la bonne foi de l'Etat requérant, ni sous l'angle de la pertinence vraisemblable. En effet, la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 18 par. 1 MAC (cf. consid. 4.3 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence applicable en cas de résidence fiscale potentiellement concurrente dans un Etat tiers, ces informations suffisent à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause et à attester la bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.4.3 supra). Dans cette constellation, la Suisse, en tant qu'Etat requis, ne doit pas 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 et ne doit pas non plus vérifier le critère de rattachement à l'impôt en Israël (cf. consid. 5.4.2 supra).

**6.1.5** Toujours au titre de la pertinence vraisemblable, le Tribunal rappelle que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 5.3.3 supra). En l'espèce, l'objet de la demande d'assistance en cause est le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu. Considérant le recourant 2 comme un contribuable israélien, l'autorité requérante a demandé des renseignements concernant des comptes bancaires détenus en Suisse par celui-ci ou par la recourante 1, une société de droit étranger dont le recourant 2 est l'actionnaire majoritaire, afin de déterminer le montant des revenus éventuellement non déclarés provenant d'activités menées à l'étranger. Ces informations permettront potentiellement à l'autorité requérante de déterminer et d'imposer le revenu du recourant 2 pour les années 2018 et 2019 en Israël. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis et que ceux-ci sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure menée par l'autorité requérante.

**6.1.6** Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité requérante. Le grief des recourants à cet égard doit donc être rejeté.

## **6.2**

**6.2.1** Les recourants reprochent à l'AFC de ne pas avoir mentionné le par. 2 de l'art. 22 MAC aux chiffres 3 des dispositifs des décisions de l'AFC du 29 mars 2022 concernant les recourants 1, 2 et 3. Ils estiment que les ch. 3 des dispositifs précités violent le droit et requièrent à cet égard qu'ils soient modifiés pour contenir également la référence à l'art. 22 par. 2 MAC, en plus de la référence à l'art. 22 par. 1 MAC.

**6.2.2** Sous réserve de la protection de la bonne foi éventuelle, une décision administrative doit être comprise non pas de manière littérale, mais conformément à sa signification juridique concrète (ATF 132 V 74 consid. 2, 121 III 474 consid. 4a et 115 II 415 consid. 3a ; cf. également arrêt du TAF A-3215/2020 du 7 décembre 2020 consid. 7.3.2).

**6.2.3** En l'espèce, les chiffres 3 des dispositifs des décisions de l'AFC du 29 mars 2022 concernant les recourants 1, 2 et 3 sont libellés de la sorte :

« [L'AFC décide] d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à [la recourante 1] et [au recourant 2] et qu'ils sont soumis dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues la Convention (art. 22 par. 1 MAC) ».

Le chiffre 3 de la décision du 29 mars 2022 concernant la recourante 4 a une teneur identique mais diffère par la seule mention de « l'art. 22 MAC » sans indication de paragraphe.

Enfin, les quatre décisions litigieuses comportent, au titre des considérations finales, le paragraphe suivant :

« (...) Lors de la transmission, l'AFC rappelle les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité conformément à l'art. 22 par. 1 et 2 MAC. En vertu de ces dispositions, les renseignements reçus sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés à l'art. 2 MAC par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins ».

**6.2.4** Il ressort ainsi clairement du contenu des décisions litigieuses ainsi que du ch. 3 du dispositif de celles-ci que l'autorité inférieure a dûment tenu compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. consid. 5.5.1 supra) en précisant que les informations transmises ne pourraient être utilisées qu'à l'encontre des recourants 1 et 2 dans le cadre d'une procédure fiscale et devaient être tenues confidentielles. L'omission de la mention du par. 2 de l'art. 22 MAC aux chiffres 3 des dispositifs des décisions de l'AFC du 29 mars 2022 concernant les recourants 1, 2 et 3 constitue une erreur de plume, comme le reconnaît l'AFC dans sa réponse du 13 juin 2022, et ne saurait violer le principe de spécialité. A cet égard, selon la pratique du Tribunal, la seule mention de l'art. 22 MAC suffit (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6858/2019 du 13 décembre 2021 ch. 3 du dispositif). Dans un souci de cohérence avec le chiffre 3 de la décision du 29 mars 2022 concernant la recourante 4, l'autorité inférieure devra mentionner le seul art. 22 MAC aux chiffres 3 des dispositifs des décisions de l'AFC du 29 mars 2022 concernant les recourants 1, 2 et 3.

Dans ces conditions, le raisonnement des recourants ne peut être suivi. Leur grief relatif à la violation du principe de spécialité doit dès lors être rejeté.

**7.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont 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.

**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 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.

**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 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 aux chiffres 3 du dispositif de ses décisions finales du 29 mars 2022 rendues à l'égard des recourants 1, 2 et 3 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)