



---

Cour I  
A-1597/2022

## Arrêt du 14 juin 2024

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,  
Clémentine Duruz, greffière.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_  
représentée par  
Maître Olivia Berger et  
Maître Cedric Berger,  
recourante,

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'autorité requérante ou 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 le 27 mai 2010, entrée en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RS 0.652.1 ; ci-après : MAC).

**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 B.\_\_\_\_\_. (ci-après : la banque), parmi lesquels A.\_\_\_\_\_. 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 B.\_\_\_\_\_ 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 B.\_\_\_\_\_ 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 initiating 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 B. \_\_\_\_\_ – 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 [as] 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 (...).14, (...).14, (...).15, (...).16, (...).17, (...).18; (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 B.\_\_\_\_\_ 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 B.\_\_\_\_\_ 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. »

**A.e** Par courriel du 4 septembre 2020, l'AFC a informé l'autorité requérante que la demande d'assistance contenait uniquement des noms et des numéros d'identification personnelle sans numéros de comptes bancaires. A la lumière de cet élément, l'AFC a indiqué interpréter les questions présentées en ce sens que les informations requises sous let. A.c supra le sont pour chaque compte sur lequel les personnes listées dans l'annexe A sont indiquées comme *account holder (i)*, *beneficial owner (ii)* et/ou *successor(s) in interest of the persons mentioned under i and ii*.

**A.f** Par courriel du 6 septembre 2020 à l'AFC, l'autorité requérante a confirmé l'interprétation de l'AFC précitée.

**B.**

**B.a** L'AFC a ouvert la procédure (...) dans laquelle A. \_\_\_\_\_ est personne formellement concernée.

**B.b** L'autorité inférieure a également ouvert les procédures (...), (...) et (...) qui se rapportent à d'autres personnes.

**B.c** 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 résidant à l'étranger de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.d** Par courrier du 30 novembre 2020 à l'AFC, la banque a transmis les renseignements requis.

**B.e** Par lettre du 5 janvier 2021 et procurations annexées, Maître Olivia Berger (ci-après : Maître Berger) a annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts de A. \_\_\_\_\_ et requis la consultation des dossiers (...), (...), (...), (...) et (...).

**B.f** Par d'autres courriers durant le premier trimestre 2021, Maître Berger a également annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts d'autres personnes et requis la consultation des dossiers précités.

**B.g** Par courriel du 31 mai 2021, l'AFC a mis à disposition les dossiers précités (sous let. B.e) à Maître Berger pour consultation, sous forme électronique. L'autorité inférieure a en outre indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale israélienne accompagnées des documents utiles et a informé A.\_\_\_\_\_ du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.h** Par courrier du 30 juin 2021, Maître Berger a transmis ses observations en s'opposant, au nom de sa mandante, à tout envoi d'informations à l'autorité requérante.

**C.**

Par 13 décisions finales du 8 décembre 2021, rendues sous le numéro (...), dont une notifiée au mandataire de A.\_\_\_\_\_ et 36 autres de décisions finales des 8 et 15 décembre 2021 rendues sous les numéros (...), (...), (...) et (...), notifiées à d'autres personnes, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour les renseignements transmis par la banque.

**D.**

Par actes joints du 10 janvier 2022, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté 49 recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre des décisions finales de l'AFC des 8 et 15 décembre 2021 précitées. Par ces recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité des recours ; préalablement, à l'octroi de l'effet suspensif ; principalement, à l'annulation des décisions de l'AFC et au refus de l'assistance administrative ; subsidiairement, au caviardage du nom de la recourante dans les documents à transmettre à l'autorité requérante ; plus subsidiairement, à acheminer la recourante à prouver par toutes voies de droit utiles les faits énoncés dans l'acte de recours et en tout état, au rejet de toute autre ou contraire conclusion.

**D.a** Le Tribunal a ouvert les causes A-127/2022, A-1597/2022, A-1598/2022, A-1599/2022, A-1600/2022, A-1601/2022, A-1602/2022, A-1603/2022, A-1604/2022, A-1605/2022, A-1606/2022, A-1607/2022, A-1608/2022, A-1609/2022, A-1610/2022, A-1611/2022, A-1612/2022, A-1613/2022, A-1614/2022, A-1615/2022, A-1616/2022, A-1617/2022, A-1618/2022, A-1619/2022, A-1620/2022, A-1621/2022, A-1622/2022, A-1623/2022, A-1624/2022, A-1625/2022, A-1626/2022, A-1627/2022, A-1628/2022, A-1629/2022, A-1630/2022, A-1631/2022, A-1632/2022,

A-1633/2022, A-1634/2022, A-1635/2022, A-1636/2022, A-1637/2022, A-1638/2022, A-1639/2022, A-1640/2022, A-1641/2022, A-1643/2022, A-1644/2022 et A-1645/2022.

**D.b** Par décision incidente du 11 avril 2022, le Tribunal a joint les causes A-1597/2022, A-1598/2022, A-1599/2022, A-1600/2022, A-1601/2022, A-1602/2022, A-1603/2022, A-1604/2022, A-1605/2022, A-1606/2022, A-1607/2022, A-1608/2022 et A-1609/2022 sous le numéro A-1597/2022. Dites causes correspondent aux décisions rendues dans la procédure conduite sous le numéro (...) par-devant l'autorité inférieure, dans laquelle la recourante est personne formellement concernée.

**D.c** Par la même décision, le Tribunal a ordonné la jonction des causes A-127/2022, A-1610/2022, A-1611/2022, A-1612/2022, A-1613/2022, A-1614/2022, A-1615/2022, A-1616/2022, A-1617/2022, A-1618/2022, A-1619/2022, A-1620/2022, A-1621/2022, A-1622/2022, A-1623/2022, A-1624/2022, A-1625/2022, A-1626/2022, A-1627/2022, A-1628/2022, A-1629/2022, A-1630/2022, A-1631/2022, A-1632/2022, A-1633/2022, A-1634/2022, A-1635/2022, A-1636/2022, A-1637/2022, A-1638/2022, A-1639/2022, A-1640/2022, A-1641/2022, A-1643/2022, A-1644/2022 et A-1645/2022 sous le numéro A-127/2022. Dites causes correspondent aux décisions rendues dans les procédures conduites par-devant l'autorité inférieure sous les numéros (...), (...), (...) et (...) et qui se rapportent à d'autres personnes.

**D.d** Dans sa réponse du 27 mai 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours, dans la mesure de leur recevabilité.

**D.e** Par réplique du 28 juillet 2022, la recourante a maintenu les conclusions déposées dans son acte du 10 janvier 2022.

**D.f** Par duplique du 19 août 2022, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

**D.g** Par déterminations spontanées du 30 mai 2024, la recourante a affirmé, pièces à l'appui, avoir rempli toutes ses obligations fiscales pour les années couvertes par la demande en Israël.

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 [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 (...) 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).

**2.**

**2.1** La décision est un acte juridique. Elle a pour objet de régler une situation juridique, c'est-à-dire de déterminer les droits et obligations de sujets de droit en tant que tels ; en ce sens, elle crée, supprime, modifie ou constate des droits et obligations (cf. art. 5 al. 1 PA).

**2.2** Selon un principe général du droit, si une personne ne recourt pas contre une décision qui lui est régulièrement notifiée, cette décision devient définitive et ne peut plus faire l'objet d'un recours ordinaire (décision bénéficiant de la force de chose jugée). Un recours formé contre une telle décision est par conséquent irrecevable. Selon la jurisprudence, une nouvelle notification d'une même décision ne fait pas courir un nouveau délai de recours, lorsque le délai de recours précédent avait été correctement indiqué et qu'il est écoulé depuis lors (ATF 118 V 190 consid. 3a ; arrêt du TF 2C\_705/2021 du 7 février 2022 consid. 6.3). Il en va à fortiori de même lorsqu'une personne qui fait l'objet d'une décision définitive recourt contre la même décision qui serait notifiée ultérieurement à une autre personne. Lui permettre de recourir contre cette seconde décision reviendrait à faire fi du caractère définitif de la décision qui lui a déjà été notifiée, ainsi que des délais de recours applicables, ce qui ne

serait pas compatible avec le principe de sécurité juridique (cf. arrêt du TF 2C\_1049/2020 du 20 décembre 2021 consid. 7, spécialement 7.7, dans lequel le Tribunal fédéral a confirmé qu'une personne qui omet de participer à une procédure en tant que partie n'a pas de droit à être invitée ultérieurement à y participer). L'irrecevabilité du recours doit être prononcée indépendamment du point de savoir si c'est volontairement ou non que la personne n'a pas recouru contre la décision qui lui a été régulièrement notifiée antérieurement (arrêt du TF 2C\_1049/2020 du 20 décembre 2021 consid. 7.5). L'irrecevabilité ne viole par ailleurs pas le droit d'être entendu de cette personne, dès lors qu'elle a eu l'occasion de recourir contre la décision antérieure (cf. aussi arrêt du TF 2C\_1049/2020 du 20 décembre 2021 consid. 7.5 ; pour tout ce paragraphe cf. ATF 148 II 536 consid. 9.5.1).

**2.3** Dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, il n'est pas rare que plusieurs personnes aient qualité pour recourir dans une procédure (cf. art. 3 let. a et 19 al. 2 LAAF ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.1). L'Administration fédérale doit en principe notifier une décision finale à chaque personne habilitée à recourir (cf. art. 17 al. 1 LAAF). Or, ces personnes ne sont pas forcément soumises aux mêmes règles de notification de l'art. 17 LAAF et la LAAF n'impose pas à l'Administration fédérale de procéder aux différentes notifications en même temps. L'Administration fédérale peut donc devoir procéder à plusieurs notifications de la même décision finale à des moments différents, avec un délai de recours qui échoit par conséquent de manière échelonnée. Pour les motifs qui viennent d'être exposés, une personne qui ne recourt pas dans les délais contre la décision finale qui lui a été notifiée de manière régulière ne peut pas recourir contre la même décision finale notifiée ultérieurement à une autre personne (ATF 148 II 536 consid. 9.5.2 ; voir aussi dans ce sens arrêts du TAF A-1607/2021 du 22 avril 2022 consid. 1.4.3.4 ; A-5639/2020 ; A-5646/2020 du 15 septembre 2021 consid. 1.3.3.4 confirmés par l'arrêt du TF précité).

**2.4** Par ailleurs, le principe de l'économie de la procédure commande à l'autorité de mener la procédure de la manière la plus raisonnable possible, en évitant des pertes de temps inutiles, des actes sans portée réelle, ou en facilitant le cheminement ordonné des opérations (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2011, p. 264 s., N 2.2.4.7 ; ATF 133 II 257 consid. 5.3 ; arrêt du TF 2C\_84/2012 du 15 décembre 2012 consid. 3.3.4). Selon l'art. 4 al. 2 LAAF, la procédure d'assistance administrative est menée avec diligence (cf. principe de

célérité de la procédure selon l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]).

**2.5** Également sur des motifs d'économie de la procédure, en tant que cour suprême, le Tribunal fédéral ne devrait en principe connaître qu'une seule fois de la même affaire, à la fin de la procédure (BERNARD CORBOZ, Introduction à la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral, in : SJ 2006 II p. 323 et 325 ; FABIENNE HOHL, Le recours en matière civile selon la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, in : Les recours au Tribunal fédéral, 2007, p. 85 ; Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 p. 4000 ss, 4035 ; cf. ATF 123 I 325 consid. 3b ; 117 la 88 consid. 3b ; 116 la 197 consid. 1b), à moins que l'on se trouve dans l'un des cas où la loi autorise exceptionnellement, précisément pour des raisons d'économie de la procédure (cf. ATF 123 III 140 consid. 2a ; 117 II 349 consid. 2a), un recours immédiat contre une décision préjudicielle ou incidente (ATF 133 III 629 consid. 2.1).

## **2.6**

**2.6.1** Comme évoqué ci-dessus (cf. supra consid. 2.3), 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).

**2.6.2** La qualité pour recourir est exclue si la recourante fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que la recourante n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2).

**2.7** Enfin, les recours ont 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 la décision de rejet des recours entrée en force (cf. art. 20 al. 1 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

## **3.**

**3.1** En l'espèce, par un acte unique, la recourante a introduit 13 recours à l'encontre des décisions rendues dans la procédure (...), laquelle fait l'objet de la présente cause A-1597/2022. Par le même acte, la recourante a

également introduit 36 recours à l'encontre des décisions rendues par l'AFC dans les procédures (...), (...), (...) et (...). Ces recours font l'objet de la cause A-127/2022 et ne sont par conséquent pas traités dans le présent arrêt.

**3.2** Le Tribunal constate que la recourante est une personne formellement concernée dans la procédure (...). Ainsi, dans la mesure où dite recourante a pris part à cette procédure par-devant l'autorité inférieure, est spécialement atteinte par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, la qualité pour recourir lui est reconnue (cf. supra consid. 2.6.1). A cet égard, le Tribunal précise que le fait que la décision (...) notifiée à la recourante, ait été également notifiée à douze autres personnes, en qualité de tiers à la procédure, n'a pas pour effet de créer des voies de recours supplémentaires (cf. supra par analogie consid. 2.2 s.), puisque la recourante a la possibilité de faire valoir l'ensemble de ses griefs dans le cadre de la procédure principale. Ce raisonnement est conforme au respect du droit d'être entendu de la recourante (cf. infra consid. 6 pour un plus ample développement sur le droit d'être entendu). Au surplus, le Tribunal rappelle que la qualité pour recourir de la recourante est exclue si cette dernière fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. supra consid. 2.6.2). Il s'ensuit que la recourante n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers dans le cadre des douze décisions similaires notifiées à des tiers. Du reste, abstraction faite de la jonction ordonnée par le Tribunal, cette solution s'accorde au principe de l'économie de procédure et de son corollaire, selon lequel le Tribunal fédéral ne devrait en règle générale connaître qu'une seule fois de la même affaire à la fin de la procédure (cf. supra consid. 2.5).

**3.3** Pour ces raisons, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours interjeté à l'encontre de la décision (...) notifiée à la recourante. Les douze autres recours introduits à l'encontre des décisions similaires notifiées à douze tiers sous le même numéro de procédure sont déclarés irrecevables.

#### **4.**

**4.1** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

**4.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA).

Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

**4.3** Le Tribunal examinera d'abord et d'office les questions du droit applicable *ratione temporis*, en relation avec le principe de la bonne foi, et *matériaie* à la demande d'assistance administrative (consid. 5 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs invoqués par la recourante relatifs au droit d'être entendu ainsi qu'aux garanties de procédure (consid. 6 infra), puis aux principes de la pertinence vraisemblable (consid. 7 infra), de subsidiarité et de la bonne foi (consid. 8 infra). Le Tribunal traitera ensuite des déterminations spontanées de la recourante du 30 mai 2024 (consid. 9 infra) et abordera, enfin, la question de l'absence de signature de la demande présentée par l'autorité requérante (consid. 10 infra).

## **5.**

La recourante fait grief que, dans sa demande d'assistance, l'autorité requérante se serait contentée d'indiquer que les personnes concernées seraient soupçonnées d'avoir commis un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal israélien (avec mentions des bases légales applicables), sans indiquer les fondements factuels de ses soupçons. Pour ce motif, les décisions attaquées violeraient le champ d'application temporel de la MAC, en particulier son art. 28 par 7 prévoyant son extension temporelle en cas d'infraction pénale.

### **5.1**

#### **5.1.1**

**5.1.1.1** L'assistance administrative avec l'Israël est actuellement régie par la MAC, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017 pour la Suisse et le 1<sup>er</sup> décembre 2016 pour l'Israël.

**5.1.1.2** 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<sup>er</sup> janvier, ou après le 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> janvier, ou après le 1<sup>er</sup> 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.

**5.1.1.3** 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.

**5.1.1.4** 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 (RO 2016 5059, ci-après : AF du 18 décembre 2015) précise en outre, en son art. 1<sup>er</sup> al. 3 ch. 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<sup>er</sup> janvier, ou après le 1<sup>er</sup> janvier de la troisième année précédant celle où la convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie (let. a) ; s'il *n'existe pas* de période d'imposition, pour l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1<sup>er</sup> janvier, ou après le 1<sup>er</sup> janvier de la troisième année précédant celle où la convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie (let. b).

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

**5.1.3** 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 israéliennes (« 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 (cf. consid. 5.1.1.4). A cet égard, le Tribunal précise qu'en application du principe de la bonne foi, il n'appartient

pas aux autorités suisses de remettre en cause les déclarations de l'autorité requérante au motif que cette dernière n'aurait pas indiqué les fondements factuels de ses soupçons quant à la commission d'éventuelles infractions pénales.

**5.1.4** 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 MAC). 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.

**5.1.5** Ainsi, les catégories d'impôts énumérées à l'annexe A pour l'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&co deNature=0>, consulté pour la dernière fois le 5 juin 2024). 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) et 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 de l'AF du 18 décembre 2015).

**5.1.6** Il découle de ce qui précède que, 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.

## **6.**

La recourante se plaint que, dans la mesure où l'autorité inférieure n'aurait pas tenu compte des offres de preuves de la recourante quant à la

pertinence vraisemblable des informations à transmettre, son droit d'être entendue ainsi que les garanties de procédure auraient été violés. La recourante appuie son grief sur les art. 25 de la Convention entre la Confédération suisse et l'Etat d'Israël en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 2 juillet 2002 (RS 0.672.944.91, ci-après : CDI CH-IL), 17 LAAF et la MAC dans son ensemble).

## **6.1**

**6.1.1** Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1).

**6.1.2** La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), 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).

## **6.2**

**6.2.1** En l'espèce, le Tribunal constate que la décision attaquée contient un chiffre 10bis intitulé « Concernant la fiabilité des informations fournies par B. \_\_\_\_\_ ». Dans cette section, l'autorité inférieure explique en détails les raisons pour lesquelles la pertinence vraisemblable des informations fournies par la banque ne peut en l'espèce pas être remise en question :

« Il ne ressort par ailleurs d'aucune pièce transmise par la personne concernée que la banque reconnaît qu'elle aurait dû actualiser ou modifier des données dans ses registres, et qu'il s'agirait dès lors d'une erreur dans sa gestion des données personnelles de la personne concernée. En l'absence d'éléments de nature à démontrer une erreur, l'AFC ne saurait remettre en question les informations fournies par la banque détentrice des informations. Ainsi, l'AFC peut partir du principe que les renseignements fournis par la détentrice d'informations ont été vérifiés et correspondent à la réalité. Cela est d'autant plus manifeste que B. \_\_\_\_\_ est une banque agréée qui est soumise à la surveillance de l'autorité fédérale de surveillance des marchés financiers et qui doit offrir des garanties de bonne activité commerciale. »

**6.2.2** Il apparaît ainsi que l'autorité inférieure a pleinement examiné les griefs et les offres de preuves présentées par la recourante quant à la pertinence vraisemblable des informations (cf. également consid. 7 ss infra), de sorte qu'aucune violation de son droit d'être entendue et des garanties de procédure corollaires ne saurait être retenue sur ce point. Au surplus, le Tribunal relève que la demande d'assistance administrative a été déposée en application de la MAC, de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'examiner si la CDI CH-IL pourrait néanmoins trouver son application dans le cas d'espèce dans le cadre des relations bilatérales entre la Suisse et l'Israël, en particulier si la décision de l'AFC est conforme à l'art. 25 CDI CH-IL.

## **7.**

La recourante estime que, dans la mesure où elle n'aurait jamais été ni bénéficiaire ni ayant droit économique des comptes bancaires concernés, la décision de l'AFC violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

### **7.1**

**7.1.1** 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).

**7.1.2** Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). 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).

**7.1.3** 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.

## **7.2**

**7.2.1** L'autorité requérante a, en l'espèce, fourni une description détaillée des faits à l'origine de sa demande du (...) 2020 (cf. Faits, let. A.a), en indiquant, en substance, que les compte concernés, figurant dans la liste de titulaires de comptes israéliens détenus auprès de la banque, n'ont fait l'objet d'aucune déclaration, en violation du droit fiscal israélien. Il ressort de ladite demande que les informations requises sont nécessaires afin d'évaluer ou de vérifier l'exactitude de l'impôt sur le revenu des contribuables concernés.

Il ressort des documents fournis par la banque que l'AFC entend transmettre que la recourante était ayant droit économique, respectivement bénéficiaire, des comptes bancaires concernés durant la période sous enquête. Il existe ainsi incontestablement un lien entre les faits décrits dans la demande et les informations requises par l'ITA.

**7.2.2** S'agissant de la fiabilité desdites informations et comme expliqué ci-dessus (cf. supra consid. 6.2), la décision attaquée contient un chiffre 10bis intitulé « Concernant la fiabilité des informations fournies par B. \_\_\_\_\_ » qui détaille les raisons pour lesquelles la pertinence vraisemblable des informations fournies par la banque ne peut pas être remise en question. A cet égard, le Tribunal constate, à l'instar de l'AFC, qu'en l'absence d'indication contraire de la banque quant à une éventuelle erreur qui se serait glissée dans les informations fournies, il y a lieu de présumer que lesdites informations correspondent à l'état de la situation et peuvent ainsi être considérées comme vraisemblablement pertinentes. En effet, en l'absence de telles déclarations de la banque, les simples allégations de la recourante sur le fait que les informations ne seraient pas à jour ne sont pas suffisantes pour remettre en cause cette présomption. Au surplus, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à la Suisse de refuser la demande ou la transmission des informations parce que l'AFC serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il appartient à la recourante, le cas échéant, de contester sa qualité de bénéficiaire ou d'ayant droit économique des comptes concernés dans une procédure au fond par-devant les juridictions de l'Etat requérant (cf. également infra consid. 6.4).

**7.2.3** Partant, le grief de la recourante doit être rejeté sur ce point.

## **8.**

La recourante se plaint qu'elle n'aurait jamais été interpellée au sujet des renseignements requis par les autorités israéliennes et qu'aucune procédure n'aurait été ouverte, du moins à sa connaissance, à son encontre dans cet Etat, ce qui violerait les principes de subsidiarité et de la bonne foi.

### **8.1**

**8.1.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de 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).

**8.1.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). 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 ; A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la pertinence vraisemblable des informations requises (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**8.1.3** 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). Le Tribunal a déjà 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.

## **8.2**

**8.2.1** 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 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

**8.2.2** 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).

### **8.3**

Le principe de la bonne foi (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF ; cf. également consid. 5.1.2 supra) 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).

## **8.4**

**8.4.1** 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 la contribuable visée avant de demander l'assistance administrative. En effet, puisque la recourante est soupçonnée de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger à l'autorité fiscale israélienne, il ne peut être exigé de l'autorité requérante qu'elle se soit adressée au préalable à la personne concernée. Partant, le fait que l'autorité requérante ait indiqué qu'elle n'était pas forcée d'interpeller la recourante avant de solliciter l'entraide des autorités suisses, sans en préciser les raisons, n'est pas déterminant.

**8.4.2** En outre, la bonne foi d'Israël étant présumée, la Suisse, en tant qu'Etat requis et en l'absence de doutes sérieux, basés sur des éléments établis et concrets, ne saurait mettre en doute ses allégations.

**8.4.3** Enfin, 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 subséquemment violé.

## **9.**

Dans ses déterminations spontanées du 30 mai 2024, la recourante, en invoquant des faits nouveaux, prétend qu'elle a rempli toutes ses obligations fiscales en Israël pour la période fiscale concernée. Selon elle, les informations requises ne seraient ainsi d'aucune utilité à l'autorité fiscale israélienne. La recourante estime que l'assistance administrative devrait donc être refusée pour ce motif ou, subsidiairement, que l'AFC devrait obtenir des clarifications auprès de l'autorité requérante. A l'appui de son grief, elle a produit des relevés électroniques et attestations établies par des experts-comptables, datés courant du mois de mai 2024.

**9.1** Conformément à la maxime inquisitoire, l'autorité dirige la procédure, définit les faits qu'elle considère comme pertinents, dans la mesure où

l'exige la correcte application du droit et les établit d'office, sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties. Cette maxime l'oblige donc à déterminer également les faits favorables aux intérêts de l'administré, dans la mesure de ses possibilités, ainsi qu'à prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (cf. art. 32 PA ; arrêts du TF 2C\_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 ; 2C\_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; arrêts du TAF A-4700/2020 et 4702/2020 du 28 février 2023 consid. 2.4 ; A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1 ; A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 2.2 ; A-7254/2017 du 1<sup>er</sup> juillet 2020 consid. 5.3.2).

**9.2** En l'espèce, le Tribunal souligne que la prise de position spontanée de la recourante intervient presque deux ans après l'échange d'écritures, la dernière écriture étant la duplique de l'AFC du 19 août 2022. La question de savoir si les allégués de la recourante ont été avancés en temps utile peut cependant demeurer indéterminée en l'espèce, le grief devant de toute manière être rejeté, pour les motifs qui suivent.

Le Tribunal constate tout d'abord que les pièces produites par la recourante sont des documents établis par un expert-comptable et l'expert fiscal de la famille et non par l'autorité fiscale israélienne elle-même. De surcroît, la mention « pending approval » reflète le caractère non définitif des relevés électroniques sur la situation fiscale de la recourante.

Quoiqu'il en soit, la question de savoir si la recourante a rempli toutes ses obligations fiscales en Israël est une question de fond qui relève de la compétence de l'autorité fiscale israélienne. Il appartient en effet à ladite autorité d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. consid. 8.2.2 supra). Pour cette raison, ni l'AFC ni le Tribunal n'ont la compétence de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'autorité requérante pour décider de la pertinence de la demande d'assistance. Tout grief à cet égard doit être invoqué devant les autorités compétentes israéliennes.

Il sied enfin de rappeler que la bonne foi est présumée dans les relations internationales (cf. consid. 5.1.2 et 8.3 supra). En l'occurrence, la recourante n'a apporté aucun élément susceptible de renverser ladite présomption ou de fonder un quelconque doute sur la bonne foi de l'autorité requérante, de sorte qu'il ne se justifie pas de solliciter des clarifications auprès de ladite autorité sur ce point, et encore moins de refuser la demande d'assistance pour ce motif. Par conséquent, le Tribunal renonce à soumettre les pièces produites par la recourante à l'AFC afin

qu'elle sollicite de l'autorité requérante la confirmation que les informations sont toujours requises.

**9.3** Compte tenu de ce qui précède, le grief doit être rejeté et il n'est pas donné suite à la demande d'instruction supplémentaire de la recourante.

**10.**

La recourante se plaint finalement que puisque la demande d'entraide présentée par l'autorité requérante ne contiendrait pas de signature, celle-ci serait entachée de nullité ab initio.

Or, en l'espèce, la validité formelle de la demande est régie par l'art. 18 par. 1 MAC. A cet égard, le Tribunal constate que selon la let. a de cette disposition, la demande d'assistance précise, en tant que de besoin l'autorité ou le service qui est à l'origine de la demande présentée par l'autorité compétente. Ainsi, il apparaît que la signature de la demande n'est pas une condition de validité de cette dernière, de sorte que le grief de la recourante doit être rejeté sur ce point.

**11.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse, au sujet de laquelle il a été entré en matière sur le recours, satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Ledit recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté. Pour le surplus, les douze autres recours introduits par la recourantes sont irrecevables (cf. supra consid. 1 ss).

**12.**

La recourante qui succombe, doit 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.

**13.**

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).

**14.**

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 introduit par la recourante à l'encontre de la décision (...) notifiée à cette dernière est rejeté.

**2.**

Les douze recours introduits par la recourante à l'encontre des décisions similaires (...) notifiées à des tiers sont irrecevables.

**3.**

La demande d'instruction supplémentaire de la recourante du 30 mai 2024 est rejetée.

**4.**

Une copie des déterminations de la recourante du 30 mai 2024 et de ses annexes est portée à la connaissance de l'autorité inférieure.

**5.**

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

**6.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**7.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Clémentine Duruz

**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 :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...); acte judiciaire avec annexes)