

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5870/2022

Arrêt du 5 mai 2025

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Annie Rochat Pauchard, Iris Widmer, juges
Delia Devecchi, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____ **SA**, **D.** _____ et **E.** _____,
en leur qualité de trustees de
F. _____ **Trust**,
4. **G.** _____ **Ltd.**,
5. **H.** _____, **A.** _____ et **I.** _____ **SA**
en leur qualité de trustees de
J. _____ **Trust**,

tous représentés par

Maîtres Olivia Berger et Cedric Berger,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (MAC).

Faits :

A.

A.a Le (...) 2022, 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 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 A._____, B._____, K._____ et F._____ Trust pour la période du (...) 2014 au (...) 2020. L'autorité requérante a expliqué avoir reçu de la part de la Suisse, lors d'un échange automatique d'informations, des renseignements concernant deux ressortissants israéliens, A._____ et son époux, B._____. Sur la base des renseignements obtenus, l'autorité fiscale israélienne a constaté une différence de capital inexpiquée entre le montant de la fortune déclarée par les contribuables susmentionnés dans leur déclaration de capital au (...) 2013 et au (...) 2018 et le montant global des revenus nets déclarés dans leurs déclarations fiscales annuelles. En d'autres termes, le solde des actifs de A._____ et de B._____ a augmenté au cours de la période visée par la demande sans toutefois que ces derniers aient déclaré des revenus permettant de justifier cette augmentation. Interrogée à ce sujet, A._____ a informé l'autorité requérante avoir reçu un héritage et des cadeaux de la part de K._____. Les transferts d'argent y relatifs auraient été faits par l'intermédiaire de F._____ Trust. L'autorité requérante soupçonne que les montants en question, déposés sur plusieurs comptes bancaires auprès de la banque L._____ (ci-après : la banque), soient imposables en Israël. Or, ils n'ont pas été déclarés par les intéressés, ou du moins pas entièrement. Il en va de même des revenus provenant des comptes bancaires susmentionnés. L'autorité requérante a enfin relevé que ces faits sont constitutifs d'un comportement criminel relevant de la soustraction fiscale et de l'omission de déclarer le revenu mondial et que les affaires fiscales impliquant une conduite intentionnelle sont susceptibles d'être poursuivies en vertu du droit pénal d'Israël.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale des personnes concernées et en vue d'effectuer la correcte taxation de leur revenu en Israël, l'autorité

requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes, concernant le compte bancaire n° IBAN [5] au nom de F._____ Trust, ainsi que les comptes n° [1] et [2] auprès de la banque :

1. For the account that has mentioned above, please provide the following :
 - 1.1. Identification (first name, last name, address, date of birth, ID number/passport number) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) and/or the authorized person, signatory(ies);
 - 1.2. copy of the following documents:
 - 1.3. Account opening form(s) (incl. Form A or other documents assessing the beneficial ownership) during the relevant period;
 - 1.4. Identification documents of the persons mentioned under section 1.1 above, if available;
 - 1.5. Power of attorney of the persons mentioned under section 1.1 above, if available;
 - 1.6. Statements of financial assets as of each year in the relevant period;
 - 1.7. Account statements from (...) 2010 [recte: 2014] to (...) 2019;
 - 1.8. The closing date of the account and a copy of the closing order;
 - 1.9. Details of the delivery address(es) of the bank documents, if not already visible in the opening form;
 - 1.10. If an e-banking contract exists/existed, details of the authorized person(s).
2. 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 all the information required section 1.
3. Are Taxpayers 1-3 known to your tax authority?
4. If so, please provide Taxpayers 1-3 tax reports/tax returns for the relevant period.
 - 4.1. If a correction to the said tax reports was made, please provide an explanation and the relevant documents.
 - 4.2. If your Tax authority and the taxpayer concluded any tax proceeding in the relevant period, such as but not limited to tax agreements and tax pre-rulings, please specify the proceedings and provide a description and documentation.
 - 4.3. Please provide Taxpayers 1-3 tax reports/tax returns for the relevant period.
5. Are Taxpayers 1-3 currently or were a beneficial owner / shareholder / partner / connected (companies, partnerships, trust, etc.), please provide the following items for each entity:
 - 5.1. Information regarding the shareholding (or any other form of connection / participation) – connection type, shareholding / participation amount, period of shareholding / participation.

- 5.2 If a change in shareholdings had occurred please provide the information regarding this transaction including – capital gain, tax due etc.
- 5.3 Payments paid by the entity to Taxpayers 1-3, such as but not limited to: management fees, loans, dividends, please provide date(s) of transaction, amount and transaction type.

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.

A.d Par courriel du (...) 2022, l'AFC a requis de l'autorité requérante des clarifications quant à l'existence de questions fiscales impliquant un comportement intentionnel susceptible de donner lieu à des poursuites pénales en vertu de la législation israélienne, en lien avec l'application de l'art. 28 par. 7 MAC. En outre, dans la mesure où l'autorité requérante a indiqué, dans la section 7 de sa demande, que le contrôle fiscal porte également sur la situation fiscale de K._____ et de F._____ Trust, l'AFC a requis des renseignements complémentaires à leurs propos. Enfin, l'autorité inférieure a sollicité, dans la mesure du possible, des renseignements supplémentaires en lien avec la question 5 de l'autorité fiscale israélienne.

A.e Par courriel du (...) 2022, l'autorité requérante a confirmé l'existence d'affaires fiscales impliquant un comportement intentionnel susceptible de faire l'objet de poursuites pénales en vertu du droit israélien. En outre, elle a clarifié le fait que K._____ n'est pas concernée par la demande d'assistance administrative. Cette dernière, décédée en 2017, ne résidait de son vivant pas en Israël. S'agissant du F._____ Trust, l'autorité fiscale israélienne a relevé qu'il est directement concerné par la demande d'assistance administrative. Enfin, concernant la question 5, il ressort du courriel du (...) 2022 que toutes les informations dont l'autorité requérante dispose ont déjà été fournies à l'AFC.

B.

B.a En date du 24 mai 2022, l'AFC a effectué une recherche d'informations concernant A. _____ et B. _____ dans le Système d'information central sur la migration (SYMIC). Ladite recherche s'est révélée infructueuse.

B.b Par plusieurs ordonnances de production du 25 mai 2022, l'AFC a demandé à la banque et à l'Administration fiscale du canton de Vaud de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.c Suite à une prolongation de délai, la banque a fourni à l'autorité inférieure les renseignements demandés par courriel du 10 juin 2022. La banque a indiqué que A. _____ est titulaire et ayant droit économique de la relation bancaire n° [2]. A. _____ est également co-titulaire et titulaire d'une procuration s'agissant de la relation bancaire n° [3], établie au nom de A. _____, H. _____ et I. _____ SA, en tant que trustees de J. _____ Trust. De plus, A. _____ est titulaire d'une procuration sur la relation bancaire n° [4], établie au nom de J. _____ Trust. La banque a par ailleurs informé l'AFC qu'aucun compte ou dépôt au nom de B. _____ ou de F. _____ Trust n'est ouvert chez elle. En particulier, le compte n° IBAN [5] n'a pas pu être identifié au sein de l'institution. Quant à la référence n° [1], fournie par l'autorité requérante, cette relation bancaire est établie au nom de G. _____ Ltd. Dans ce contexte, la banque a également indiqué à l'AFC avoir informé A. _____, M. _____ SA et N. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. La banque a enfin indiqué ne pas avoir été en mesure de contacter J. _____ Trust, détenteur de la relation bancaire n° [4].

B.d Par courrier du 10 juin 2022, l'Administration du canton de Vaud a transmis à l'AFC les informations requises.

B.e Par courrier du 15 juin 2022 et procuration annexée, Maître Olivia Berger a annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts de A. _____ et de B. _____. La mandataire a en outre requis la consultation des pièces du dossier.

B.f Par courrier du 19 juillet 2022, l'AFC a demandé à Maître Olivia Berger si elle représentait également les intérêts de G. _____ Ltd., de H. _____ et de I. _____ SA en leur qualité de trustees de

J._____ Trust et de O._____ AG ainsi que de P._____ et Q._____ en leur qualité de trustees de F._____ Trust. L'AFC a précisé à la fin de son courrier que, dans le cas où les informations liées aux trustees devaient être erronées, elle priait Maître Olivia Berger de bien vouloir l'en informer.

B.g Par courriel du (...) 2022, l'AFC a demandé à l'autorité requérante l'autorisation d'accorder aux personnes concernées un accès au dossier. Sans réponse de sa part jusqu'au (...) 2022, l'autorité inférieure a informé l'autorité fiscale israélienne qu'elle considérerait qu'il n'existe aucun motif de confidentialité et qu'elle accorderait un accès complet au dossier aux parties à la procédure.

L'autorité fiscale israélienne ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

B.h Par plusieurs courriers du 11 août 2022 et procurations annexées, Maîtres Olivia Berger et Cedric Berger (ci-après : les mandataires) ont informé l'autorité inférieure qu'ils représentaient les intérêts de I._____ SA, de G._____ Ltd. et de H._____, P._____ et Q._____. Les mandataires n'ont mentionné aucun changement s'agissant des trustees de F._____ Trust et de J._____ Trust.

C.

C.a Par courrier du 14 septembre 2022, l'AFC a indiqué aux mandataires les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale israélienne, accompagnées des documents utiles, et a informé ces derniers du fait que leurs mandants pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. Par ailleurs, l'autorité inférieure a mis à disposition des mandataires l'intégralité du dossier pour consultation.

C.b Suite à plusieurs prolongations de délai, les mandataires ont transmis à l'AFC, par courrier du 21 octobre 2022, les observations de leurs mandants. En substance, ces derniers ont consenti à l'octroi de l'assistance administrative sous réserve de certaines conditions.

D.

Par décision finale du 17 novembre 2022, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque et par l'Administration fiscale du canton de Vaud. Cette décision a été notifiée à A._____, à B._____, ainsi qu'à P._____ et Q._____ – en leur qualité de trustees de F._____ Trust –, en tant que

personnes concernées. Elle a également été notifiée à G._____ Ltd., ainsi qu'à H._____ et I._____ SA – en leur qualité de trustees de J._____ Trust –, en tant que personnes habilitées à recourir.

E.

E.a Par acte du 19 décembre 2022, A._____ (ci-après : la recourante 1), B._____ (ci-après : le recourant 2), C._____ SA, D._____ et E._____, en leur qualité de trustees de F._____ Trust (ci-après : les recourants 3), G._____ Ltd. (ci-après : la recourante 4) ainsi que H._____, A._____ et I._____ SA, en leur qualité de trustees de J._____ Trust (ci-après : les recourants 5 ; ci-après et tous ensemble : les recourants), 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 de la décision finale de l'AFC du 17 novembre 2022. Dans le recours, les mandataires ont précisé que les trustees de F._____ Trust et de J._____ Trust avaient en partie changé et qu'ils agissaient au nom des trustees actuels. Les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité de l'acte et, à titre préalable, à l'octroi et la confirmation de l'effet suspensif du recours. Principalement, les recourants ont conclu à l'annulation et la mise à néant de la décision querellée et, subsidiairement, à ce que l'AFC rende une nouvelle décision, octroyant l'assistance administrative en ne communiquant pas les relevés des comptes n° [4] et n° [3] liés à J._____ Trust et en caviardant l'identité de B._____, P._____, D._____ et I._____ SA des documents qui seront communiqués. Plus subsidiairement, les recourants ont conclu à ce qu'ils puissent prouver par toutes voies de droit utiles les faits énoncés dans leur recours.

E.b Dans sa réponse du 10 janvier 2023, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

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

Droit :

1.

1.1 La présente demande d'assistance administrative se fonde sur la MAC. La convention prévoit expressément que les droits et les garanties accordés aux personnes par la législation ou la pratique administrative de l'État requis ne sont pas limités par ses dispositions (art. 21 par. 1 MAC). La

Suisse examine ainsi si les conditions à l'octroi de l'assistance administrative sont remplies selon sa propre procédure nationale.

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par 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), entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239), pour autant que la MAC n'en dispose pas autrement (art. 1 al. 2 LAAF). Le principe posé par l'art. 21 par. 1 MAC signifie pour la Suisse que les prescriptions de la LAAF et la pratique des autorités fiscales suisses ne sont pas affectées par la convention et doivent être respectées, sans toutefois mettre en péril le but de la MAC (Message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], ci-après : Message MAC FF 2015 5121, 5148). En l'espèce, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de la LAAF dans la mesure où elle a été déposée le (...) 2022 (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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]).

1.3 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF – 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 LAAF).

1.4 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.5 En l'espèce, les recourants 1, 2 et 3 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.

1.6 S'agissant des recourants 4 et 5, ils ont participé à la procédure devant l'autorité inférieure et ont pris position quant au transfert d'informations les concernant (Faits, let. B.h et C.b supra). Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure leur a notifié la décision finale du 17 novembre 2022 en qualité de personnes habilitées à recourir. Les recourants 4 et 5 disposent dès lors, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, le Tribunal retient que les recourants 4 et 5 disposent également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

1.7 Il sied encore de préciser qu'en tant que trusts, F._____ Trust et J._____ Trust n'ont pas la qualité de partie et ne peuvent pas être représentés en procédure. Toutefois, dans la mesure où C._____ SA, D._____ et E._____ agissent en qualité de trustees de F._____ Trust, et où H._____, A._____ et I._____ SA agissent en qualité de trustees de J._____ Trust, et que la décision attaquée leur a d'ailleurs été notifiée dans leur fonction de trustees, la qualité pour recourir doit leur être reconnue et le *rubrum* du présent arrêt adapté en conséquence (arrêt du TAF A-4137/2022 du 2 avril 2025 consid. 2.3.2, 3.2.1.1 et 3.2.1.4).

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

1.9 Cela étant précisé, 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^e éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e 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 ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En substance, les recourants allèguent que la demande d'assistance administrative israélienne ne satisfait pas aux conditions de recevabilité temporelle applicables à la MAC. Il en découle que l'AFC aurait violé le champ d'application de cette convention. L'autorité inférieure aurait par ailleurs violé le droit d'être entendu des recourants dès lors qu'elle n'aurait pas pris en considération tous les éléments soulevés en cours de procédure. Ensuite, les recourants contestent la recevabilité de la demande d'assistance dans la mesure où celle-ci n'a pas été signée par l'autorité requérante. De surcroît, certaines informations que l'AFC prévoit de transmettre ne rempliraient pas le critère de pertinence vraisemblable. Les recourants font ensuite valoir que l'autorité requérante violerait les règles en matière de bonne foi applicable dans les relations internationales en avançant d'une part des informations erronées et, d'autre part, en se prévalant de l'application de l'art. 28 par. 7 MAC. Par ailleurs, étant donné que les recourants 1 et 2 n'auraient pas été interpellés par l'autorité requérante au sujet des comptes éventuellement détenus auprès de la banque, le principe de subsidiarité ne serait pas satisfait. Finalement, les recourants requièrent à titre subsidiaire que l'AFC ajoute au dispositif de sa décision une autre formulation que celle que contient la décision querellée quant au respect du principe de spécialité. La formulation souhaitée préciserait que : « les informations ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures de poursuite ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visées par les Conventions pertinentes, en particulier la [MAC] ».

2.4 Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) ainsi que la forme de celle-ci (consid. 4 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la violation du droit d'être entendu des recourants (consid. 5 infra). Les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants seront ensuite abordés. Le Tribunal présentera dans un premier temps les différents principes de l'assistance administrative (consid. 6 infra) avant de se pencher sur les violations alléguées des principes de pertinence vraisemblable en lien avec le caviardage de certaines informations (consid. 7.1 infra), de la bonne foi en lien avec le principe de spécialité (consid. 7.2 infra) et de subsidiarité (consid. 7.3 infra).

3.

3.1 La demande d'assistance administrative du (...) 2022 est fondée sur la MAC (Faits, let. A.a supra). Selon cette convention, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017 et pour Israël depuis le 1^{er} décembre 2016

(RO 2016 5071), les Parties s'accordent mutuellement, sous réserve du respect des conditions prévues à l'art. 18 par. 1 MAC (consid. 4.1 infra), une assistance administrative en matière fiscale (art. 1 par. 1 MAC).

3.2

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

3.2.2 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 (ch. 1 « Réserves et déclarations », RS 0.652.1).

3.2.3 En l'espèce, la requête porte sur l'impôt sur le revenu. Cet impôt n'étant pas compris dans la réserve émise par la Suisse, les dispositions de la MAC s'appliquent à la présente cause quant à la matière.

3.3

3.3.1 S'agissant de la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative, selon l'art. 28 par. 6 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une Partie ou, en l'absence de période d'imposition, elles s'appliquent à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une partie. Pour chaque relation bilatérale, il faut définir la date à partir de laquelle l'assistance administrative peut être fournie, étant précisé que la Convention doit être applicable par les deux parties. La date pertinente à cet effet correspond soit à la date d'entrée en vigueur pour la Suisse, soit, si elle est survenue à une date ultérieure, à l'entrée en vigueur pour l'autre partie (Message MAC FF 2015 5121, 5154). La MAC est entrée en vigueur le

1^{er} janvier 2017 pour la Suisse et le 1^{er} décembre 2016 pour Israël (cf. consid. 3.1 supra). Il découle de ce qui précède qu'en règle générale, seules les obligations fiscales nées dès le 1^{er} janvier 2018 peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance administrative en Suisse.

3.3.2 Par ailleurs, selon l'art. 28 par. 7 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendront effet à compter de sa date d'entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, pour ce qui concerne les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures. En d'autres termes, l'art. 28 par. 7 MAC prévoit une exception au principe établi au paragraphe 6. Ainsi, l'application de l'art. 28 par. 7 MAC permet à l'état requérant de demander après l'entrée en vigueur de la Convention des renseignements qui se rapportent à des périodes d'imposition antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC (Message MAC FF 2015 5121, 5153).

3.3.3 La Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. f MAC s'agissant de l'application de l'art. 28 par. 7 MAC (ch. 5 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1). Il découle notamment de cette réserve que l'exception prévue par l'art. 28 par. 7 MAC s'applique exclusivement pour l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la Convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie. La Convention étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017 pour la Suisse, celle-ci ne peut accorder l'assistance administrative que pour des périodes d'imposition à partir du 1^{er} janvier 2014 pour autant qu'il s'agisse d'affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de l'État requérant (Message MAC FF 2015 5121, 5154 ; arrêt du TAF A-6885/2019 du 13 décembre 2021 consid. 3.1.5 ; voir également PETER HONGLER/VANGELIS KALAITZIDAKIS, in : ZWEIFEL/BEUSCH/OESTERHELT [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 2 n° 198).

3.3.4 En l'espèce, les recourants contestent l'étendue de la période concernée par l'échange d'information envisagée par l'AFC. En substance, les recourants allèguent que dans la mesure où les informations dont l'échange est envisagé visent des périodes fiscales antérieures tant à l'entrée en vigueur de la MAC pour la Suisse que pour l'Israël, l'autorité inférieure aurait violé le champ d'application temporel de la MAC. Les recourants relèvent en outre que l'art. 28 par. 7 MAC ne peut s'appliquer au cas d'espèce puisque les recourants 1 et 2 ont rempli correctement leurs

obligations fiscales en Israël. Dans ces circonstances, la demande d'assistance administrative ne saurait être admise pour une période antérieure au 1^{er} janvier 2018, de sorte qu'aucune information concernant le compte détenu par la recourante 4 auprès de la banque, lequel a été clôturé en 2016, ne peut être communiquée à l'autorité requérante.

3.3.5 En premier lieu, le Tribunal constate que l'autorité requérante soupçonne les recourants 1 et 2, suite à une augmentation de fortune non expliquée, de ne pas avoir rempli correctement leurs déclarations fiscales durant les années fiscales 2013 à 2020. Il ressort en effet des documents en possession de l'autorité fiscale israélienne que les recourants 1 et 2 auraient un pouvoir de disposition sur plusieurs comptes bancaires en Suisse, par lesquels ces derniers auraient perçu des revenus durant la période sous contrôle sans pour autant les déclarer en Israël. L'autorité fiscale israélienne relève à cet égard qu'un tel comportement est susceptible d'exposer les contribuables en question à des sanctions pénales en vertu de l'art. 217 de l'ordonnance fiscale israélienne (non-déclaration de revenu) : « Understanding the source of the "unexplained capital difference" can have implications regarding possible corrections to tax assessments made in the past. In case that the capital difference arose due to unreported taxable income the taxpayer will face criminal ramifications under section 217 to the Israeli tax ordinance (failure to report income) » (demande d'assistance administrative du (...) 2022, section 12, p. 4). En outre, dans la section 11 de la demande d'assistance administrative, l'autorité requérante mentionne, à titre d'objectifs fiscaux pour lesquels les informations sont demandées, non seulement « tax assessment », mais également « (Criminal) tax proceedings » (demande d'assistance administrative du (...) 2022, section 11, p. 3). C'est dans ce cadre que l'AFC a requis de la part de l'autorité requérante la confirmation que l'affaire fiscale en question fait intervenir un acte intentionnel susceptible de poursuite pénale en vertu de son droit interne, de sorte à s'assurer de la bonne application de l'art. 28 par. 7 MAC dans le cas d'espèce. En réponse au courriel du (...) 2022, l'autorité fiscale israélienne a confirmé l'intégralité du contenu de sa demande.

3.3.6 En l'espèce, le Tribunal retient que les faits exposés par l'autorité fiscale israélienne dans sa demande, respectivement dans la confirmation du contenu de celle-ci par courriel du (...) 2022, sont déjà suffisants pour retenir que la présente affaire fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal israélien. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de souligner que la simple indication par l'autorité requérante que les faits décrits sont constitutifs d'un comportement intentionnel

pénalement répréhensible sur son territoire suffit (arrêt du TAF A-6857/2019 du 13 décembre 2021 consid. 4.2.2). A ce propos, il sied de relever que l'existence ou non d'actes intentionnels relevant du droit pénal n'a pas à être prouvée au stade de l'assistance administrative. A ce stade, il suffit d'établir si les éléments avancés par l'autorité requérante sont suffisants pour permettre d'accorder l'assistance administrative. Compte tenu du principe de la bonne foi, laquelle est toujours présumée dans les relations internationales (consid. 6.2 infra), l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant. Les éléments de faits avancés dans la demande sont ainsi présumés conformes à la vérité et il aurait appartenu aux recourants de démontrer le contraire, ce qu'ils ne font pas en l'espèce.

3.3.7 Sur le vu de ce qui précède, le Tribunal retient que la demande d'assistance administrative litigieuse entre dans le champ d'application temporel de l'art. 28 par. 7 MAC. Dès lors, l'ensemble des dispositions de la Convention sont applicables au cas d'espèce. Le grief des recourants étant mal fondé, il convient de le rejeter.

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 concernées (art. 25 MAC).

4.2 Les recourants soutiennent que la demande d'assistance du (...) 2022 serait nulle dans la mesure où elle n'est pas signée.

4.3 En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) 2022 contient l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 MAC et a été rédigée en anglais (consid. 4.1 supra). S'agissant de l'exigence alléguée d'une signature de la demande, ni l'art. 18 par. 1 MAC, ni l'art. 6 LAAF, applicable à titre subsidiaire en cas de silence d'une convention, n'imposent que la

demande soit signée. Il découle de ces éléments que la demande d'assistance déposée par l'autorité fiscale israélienne est recevable et conforme à la MAC. Le grief des recourants à cet égard doit ainsi être rejeté.

5.

5.1 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). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2).

5.2 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), 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 ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1).

5.3 En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, ces personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêt du TAF A-1312/2022

du 14 avril 2023 consid. 5.2 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

5.4 Les recourants font valoir que l'autorité inférieure n'aurait pas tenu compte des éléments qu'ils ont fournis en cours de procédure pour prouver la non-pertinence des documents dont la transmission est envisagée. Aussi, les propositions de caviardages n'auraient pas non plus été suivies par l'AFC. Les recourants en déduisent une violation de leur droit d'être entendu et des garanties de procédure.

5.5 En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de constater que l'autorité inférieure a suivi le processus défini par le législateur en matière d'assistance administrative. Le droit d'être entendu est garanti dans un premier temps par le droit d'être informé de la demande d'assistance et, dans un deuxième temps, par celui de pouvoir consulter le dossier et prendre position (consid. 5.3 supra). Le Tribunal de céans relève que les recourants ont été informés de la procédure d'assistance administrative, et qu'ils ont nommé des mandataires professionnels pour se faire représenter. Ensuite, le 14 septembre 2022, l'AFC a remis aux recourants les informations et documents qu'elle entendait transmettre à l'autorité fiscale israélienne et ces derniers ont pris position par courrier du 21 octobre 2022. Dans leur prise de position, les recourants ont en substance demandé à ce que plusieurs passages de la réponse envisagée de l'AFC à l'autorité requérante soient caviardés. Ils ont en outre requis que les relevés bancaires des comptes de J._____ Trust ne soient pas communiqués à l'autorité requérante, dans la mesure où la recourante 1 ne serait pas bénéficiaire économique ou ayant droit dudit trust et qu'ainsi, la communication desdits relevés constituerait une « fishing expedition ». Dans la décision litigieuse, l'AFC se détermine tant sur les caviardages souhaités par les recourants que sur leur argumentation en lien avec une prétendue « fishing expedition ». Elle explique de manière concise les raisons qui l'ont poussée à établir que la demande d'assistance administrative ne constitue pas une pêche aux renseignements (décision du 17 novembre 2022 p. 9 et 10) et pourquoi elle a refusé les caviardages sollicités. Ainsi, il y a lieu de considérer que les recourants ont eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur égard, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, d'en prendre connaissance et de se déterminer à son propos. La décision querellée était quant à elle suffisamment motivée pour que les recourants saisissent la portée de celle-ci et puissent l'attaquer en toute connaissance de cause.

5.6 Sur le vu de ce qui précède, le grief des recourants quant à la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

6.

6.1 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^{er} mars 2021 consid. 2.2.2).

6.2 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les États parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'État requérant est donc présumé agir de bonne foi (art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant (principe de la confiance). Si ce principe ne fait pas obstacle au droit de l'État requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'État requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 ; 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'État requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 ; arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.4).

6.3

6.3.1 En vertu de l'art. 5 par. 1 MAC en relation avec l'art. 4 par. 1 MAC, l'État requis fournit à un autre État 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.

6.3.2 Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (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'État 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. 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 (art. 7 let. a LAAF).

6.3.3 Le rôle de l'État 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'État requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 6.2 supra ; aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 143 II 185 consid. 3.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'État requérant ; il n'incombe pas à l'État requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet État serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 143 II 185 consid. 3.3.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Au-delà du contrôle de plausibilité, l'État requérant ne doit pas s'interroger sur le droit interne, matériel ou procédural, de l'État requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3).

6.3.4 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'État requérant (consid. 4.1 supra), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'État requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui suffisent à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

6.4 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 (art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; 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'État requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; 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 le fruit d'un pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 ; 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). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1).

6.5

6.5.1 La demande est soumise au respect du principe de subsidiarité. Ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'État requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'État requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 ; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6). En d'autres termes, l'assistance n'est accordée à l'État requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Une source de renseignements 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 (notamment arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2 ; A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2). A défaut d'éléments concrets, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un État 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. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 ; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6).

6.5.2 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-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). Le Tribunal a d'ailleurs précisé que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'État 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 (arrêt du TAF A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 4.10 et réf. citées).

6.6

6.6.1 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). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que 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 des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut 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 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6). En vertu de l'art. 20 al. 2 LAAF, il est, à la clôture de la procédure, rappelé à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret.

6.6.2 Selon l'art. 22 par. 2 MAC première phrase, les renseignements reçus ne sont communiqués en tout cas qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs ou de surveillance) concernées par l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts de cette Partie, par les procédures ou les poursuites pénales concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Seules lesdites personnes ou autorités peuvent utiliser ces renseignements et uniquement aux fins indiquées ci-dessus. Cette disposition permet d'utiliser les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative fiscale également pour une procédure pénale fiscale. Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personnes chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant ces impôts (arrêt du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 9.3 en lien avec la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la

République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.942.31; CDI CH-IN]).

7.

7.1

Les recourants invoquent d'abord une violation du principe de pertinence vraisemblable en lien avec la transmission d'informations qui ne seraient pas de nature à contribuer à élucider la situation fiscale des personnes concernées. A cet égard, ils considèrent que les renseignements relatifs à Q. _____ et P. _____, tous deux anciens trustees de F. _____ Trust, dont les avoirs auraient déjà été déclarés à l'autorité requérante, et les informations relatives à H. _____, D. _____ et I. _____ SA, en relation avec J. _____ Trust, lequel ne présenterait aucun lien avec la demande d'assistance, ne devraient pas être transmis à Israël. Les recourants relèvent à cet égard que ni la recourante 1, ni le recourant 2 ne sont bénéficiaires ou ayants droit économiques des comptes bancaires n° [4] (clôturé en 2016) et [3], tous deux liés à J. _____ Trust. C'est également dans ce sens que les recourants ont conclu, à titre subsidiaire, outre les caviardages de l'identité des personnes susmentionnées, à ce que les relevés de comptes bancaires n° [4] et n° [3] ne soient pas transmis à l'autorité requérante. Dans leurs conclusions, les recourants ont également demandé le caviardage des nom et prénom du recourant 2, sans toutefois faire valoir d'arguments correspondants.

7.1.1 Au préalable, il sied de relever que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité fiscale israélienne contient l'ensemble des renseignements requis par l'art. 18 par. 1 MAC (consid. 4.1 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

7.1.2 Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'État requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait présenté dans la demande et les renseignements requis et si ces derniers sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. En l'occurrence, l'autorité fiscale israélienne expose qu'en raison d'une augmentation de fortune non justifiée, elle soupçonne les recourants 1 et 2 de ne pas avoir rempli correctement leurs obligations fiscales en Israël. Selon les documents en possession de l'autorité requérante, les deux recourants susmentionnés auraient le pouvoir de disposer de plusieurs comptes bancaires en Suisse, lesquels leur auraient justement permis de percevoir des revenus. L'autorité

requérante a mentionné plusieurs numéros de comptes bancaires ouverts auprès de la banque et a joint à la demande les documents sur lesquelles elle se fonde. Partant, le Tribunal retient que les informations requises concourent à la réalisation du but fiscal mentionné dans la requête, soit la perception correcte des impôts des recourants 1 et 2 pour les années sous enquête (Faits, let. A.b supra). Les renseignements demandés sont en lien direct avec l'état de fait exposé dans la demande et sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure menée par l'autorité requérante. La transmission des renseignements demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable.

7.1.3 Le Tribunal relève encore que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements dans la mesure où les renseignements requis s'inscrivent parfaitement dans le cadre de l'état de fait décrit ainsi que du but visé par la demande.

7.1.4 S'agissant des demandes de caviardage des noms et prénoms du recourant 2, de P._____, de D._____ et de I._____ SA, il sied de relever qu'il n'appartient pas, en règle générale, au Tribunal de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à occulter. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, la Cour, saisie d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.1).

7.1.5 En outre, le Tribunal relève qu'en principe, dans la mesure où les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief relatif à la protection des tiers devrait être considéré comme irrecevable. Dans un souci d'exhaustivité, le Tribunal relève toutefois que les identités des personnes susmentionnées n'apparaissent pas par pur hasard dans la documentation à transmettre au sens de la jurisprudence précitée (consid. 6.4 supra). Il en va naturellement de même du recourant 2, directement concerné par la demande. A cet égard, le Tribunal relève ce qui suit. P._____ et Q._____ apparaissent être anciens trustees de F._____ Trust, constitué en partie par la société recourante 4, qui détient la relation bancaire n° [1]. La recourante 1 est l'une des bénéficiaires de F._____ Trust. De plus, P._____ et D._____

sont les directeurs de la société recourante 4 (enclosure 1, dans les annexes à la pièce 28 du bordereau de réponse de l'AFC). La recourante 1 a en outre un droit de signature sur la relation bancaire n° [4] (enclosure 7 de la pièce 28 du bordereau de réponse de l'AFC), détenue par J._____ Trust, dont la recourante 1, H._____ et I._____ SA sont les trustees. Ces derniers détiennent également un droit de signature sur ce compte. Par ailleurs, P._____ est quant à lui un signataire autorisé pour I._____ SA. Enfin, et s'agissant de la relation bancaire n° [3], la recourante 1, H._____ et I._____ SA en sont les cotitulaires en tant que trustees de J._____ Trust. De plus, la recourante 1 dispose d'une procuration pour cette relation bancaire (enclosure 10 de la pièce 28 du bordereau de réponse de l'AFC).

7.1.6 Sur le vu des éléments présentés ci-dessus, il n'y a pas lieu d'ordonner les caviardages souhaités par les recourants ou le retranchement des informations concernant les comptes bancaires n° [4] et n° [3] de la documentation à transmettre. Le grief tiré de la violation de la condition de la pertinence vraisemblable est rejeté.

7.2

7.2.1 Dans un autre grief, les recourants allèguent que, contrairement à ce que l'autorité fiscale israélienne expose, les recourants 1 et 2 n'ont pas été contactés par cette dernière avant qu'elle ne dépose une demande d'assistance administrative les concernant. De plus, l'autorité requérante indiquerait faussement l'existence d'un lien entre les recourants 1 et 2 et le compte bancaire de J._____ Trust. Enfin, Israël aurait demandé des informations pour une période antérieure au (...) 2018, alors même qu'elle savait ne pas y avoir droit. Pour toutes ces raisons, les recourants sont d'avis que l'autorité requérante a violé le principe de la bonne foi et de la confiance entre États.

7.2.2 A titre liminaire, le Tribunal rappelle que l'application de l'art. 28 par. 7 MAC impose seulement que l'acte intentionnel en cause puisse être réprimé pénalement (consid. 3.3.2 supra). Or, l'autorité fiscale israélienne a exposé dans sa demande le comportement qui est reproché aux recourants 1 et 2, en précisant qu'elle les soupçonne de ne pas avoir rempli correctement leurs obligations fiscales, en particulier en omettant de déclarer les revenus provenant des comptes bancaires suisses dont ils disposent. Selon l'autorité requérante, ces faits sont constitutifs d'un comportement criminel relevant du droit pénal israélien (consid. 3.3.6 et 3.3.7 supra). Il y a dès lors lieu de retenir que ces indications sont suffisantes pour entrer en matière sur la demande d'assistance administrative sur la base de

l'art. 28 par. 7 MAC, étant donné que le principe de confiance s'applique. En effet, il n'y a en principe pas de raison de douter de l'exposé des faits et des déclarations de l'État requérant, à moins que les déclarations faites par celui-ci ne soient immédiatement réfutées en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (consid. 6.2 supra). En l'occurrence, rien ne permet d'infirmer les déclarations de l'autorité requérante et les recourants n'apportent pas non plus d'éléments établis et concrets à cet égard.

7.2.3 L'argument des recourants selon lequel les recourants 1 et 2 n'ont jamais été interpellés par l'autorité requérante au sujet d'avoirs qu'ils auraient détenus auprès de la banque durant les années fiscales concernées préalablement au dépôt de sa demande d'assistance administrative revient à mettre en doute l'affirmation de l'autorité requérante selon laquelle le principe de subsidiarité serait respecté, grief également invoqué par les recourants au ch. iii de la partie en droit de leur recours.

7.2.4 Dans le domaine de l'assistance internationale en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'État requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard (ATF 143 II 224 consid. 6.4). Ainsi, en vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (consid. 6.2 supra), l'État requis – en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC – n'a pas à remettre en question, à moins de doutes sérieux ou de contradictions manifestes, les affirmations de l'État requérant, qui déclare avoir agi conformément à la convention et épuisé ses sources de renseignements internes. Autrement dit, les déclarations de l'État requérant bénéficient d'une présomption d'exactitude et celui-ci n'a pas à apporter la preuve de ses affirmations. A cela s'ajoute que le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (consid. 6.5 supra). Ce principe protège avant tout l'État requis dans la mesure où celui-ci ne doit pas avoir la charge de rechercher des renseignements qui auraient aisément pu être obtenus par l'État requérant en vertu de sa législation interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). En l'occurrence, l'autorité fiscale israélienne a indiqué, dans sa demande d'assistance du (...) 2022, avoir eu recours à tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements visés : « it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure » (demandes d'assistance section 17 let. d). Cette déclaration revient en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté. Le Tribunal doit en l'espèce se fier aux déclarations de l'autorité requérante dans la mesure où les allégations des recourants ne permettent pas de mettre en doute la bonne foi de l'autorité requérante. Le Tribunal constate par ailleurs que les informations requises concernent essentiellement des comptes

bancaires suisses. Il en découle que l'autorité requérante ne disposait pas d'autres moyens que celui de l'assistance administrative pour obtenir des renseignements à cet égard, étant précisé que les personnes concernées sont justement soupçonnées de ne pas avoir déclaré ou du moins pas entièrement les revenus issus des comptes susmentionnés, pourtant impossibles en Israël.

7.2.5 Sur le vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation des principes de la bonne foi et de subsidiarité par l'autorité fiscale israélienne. Les griefs des recourants à cet égard doivent être rejetés.

7.3

7.3.1 Dans un dernier grief, les recourants requièrent, à titre subsidiaire en cas de transmission des informations à l'autorité fiscale israélienne, que le dispositif de la décision finale de l'AFC reprenne l'ancienne formulation prévue dans les décisions de l'AFC quant au principe de spécialité. La formulation souhaitée se prêterait moins à interprétation puisqu'elle préciserait que « les informations ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures de poursuite ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visés par les Conventions pertinentes, en particulier la [MAC] ». Cette indication serait d'autant plus justifiée que l'autorité fiscale israélienne a d'ores et déjà indiqué dans sa requête que les informations reçues pourraient également être utilisées à des fins de procédure pénale fiscale.

7.3.2 A titre liminaire, le Tribunal relève que l'autorité requérante s'est expressément engagée, dans sa requête, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la MAC : « 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 » (demande d'assistance administrative du (...) 2022, section 17, p. 6). En vertu du principe de la bonne foi (consid. 6.2 supra), il n'y a aucune raison de discuter de l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité. En l'occurrence, les affirmations des recourants formulées de manière hypothétique ne sont pas de nature à remettre concrètement en cause l'engagement de l'autorité fiscale israélienne quant au respect du principe de la spécialité ni sa bonne foi.

7.3.3 Par ailleurs, la Cour de céans observe qu'au ch. 3 du dispositif de la décision querellée, l'AFC appelle spécifiquement l'autorité fiscale

israélienne au respect dudit principe : « [l'AFC décide] d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités aux chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à A._____, B._____ et F._____ Trust et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 22 MAC) ». La précision de l'AFC à l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation est non seulement conforme à l'art. 20 al. 2 LAAF mais également suffisante au vu de la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2019 consid. 4.7).

7.3.4 Enfin, le Tribunal souligne que les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent être transmis à des autorités ou personnes chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts visés (consid. 6.6.2).

7.3.5 Partant, le grief des recourants quant au principe de spécialité est rejeté.

8.

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

9.

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

10.

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

11.

La présente décision, rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de

recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis solidairement 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.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Delia Devecchi

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)