Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 387/2016

Arrêt du 5 mars 2018

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, Entraide administrative, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
recourante,

contre

1. X._____,
représenté par Me Tobias Zellweger, avocat,
2. C._____ SA,
3. D._____,
4. E._____,
5. F._____,
6. G._____,

7. H._____,
8. I._____,
9. J._____,
10. M._____,
11. N._____,
tous représentés (intimés 2 à 11) par Me Charles Poncet, avocat,
intimés.

Objet
Entraide administrative (CDI CH-SE),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 31 mars 2016.

Faits :

A.
Le 5 novembre 2013, l'Agence fiscale suédoise - soit la Swedish Tax Agency, International Tax Office - (ci-après : la requérante) a déposé auprès de l'Administration fédérale des contributions une demande d'assistance administrative en matière fiscale à l'encontre de X._____ (ci-après : X._____), portant sur la période du 1 er janvier 2012 au 31 décembre 2012. La requête ne mentionne que le nom et le prénom de ce dernier et expose qu'il a reçu, en six transactions dont la date est donnée, sur son compte bancaire en Suède, un montant de... USD provenant du compte bancaire de la société panaméenne C._____ SA (ci-après : C._____)

n°xxx auprès de la Banque B._____ à U._____ (ci-après : la Banque). Précisant que l'enquête porte sur les transactions financières intervenues entre X._____ et C._____, l'Agence fiscale suédoise demande à l'Administration fiscale fédérale que lui soient remis
" 1) les relevés 2012 du compte n°xxx détenu par
C._____ SA auprès de la Banque B._____ à U._____,
2) les documents d'ouverture du compte,
3) les procurations liées à ce compte ainsi que tous documents démontrant un quelconque pouvoir sur ce compte,
4) les copies de lettres, courriels, notes téléphoniques ou autres moyens de communication relatifs aux ordres de transferts dont les dates ont été données en faveur de X._____. " (trad. libre).
Aux termes de la requête, le but de l'entraide consistait à
" enquêter sur la qualification des transactions passées entre X._____ et le détenteur du compte bancaire ainsi que sur l'accès possible au compte bancaire par X._____ ou toutes autres personnes proches de lui " (trad. libre).
Par ordonnance du 8 novembre 2013, l'Administration fédérale des contributions a demandé à la Banque de fournir lesdits documents et renseignements. Le 25 novembre 2013, la Banque a transmis à l'Administration fédérale des contributions les documents demandés, précisant que le numéro de compte indiqué dans l'ordonnance ne correspondait pas à un numéro de compte d'une relation bancaire chez elle.
Le 12 décembre 2013, l'Administration fédérale des contributions a transmis à C._____ l'ensemble des documents du dossier (clé USB) à l'exception de l'original de la demande d'assistance administrative. Puis, le 30 janvier 2014, elle a désigné les informations qu'elle envisageait de transmettre à la Suède et a imparti à C._____ un délai de 30 jours pour prendre position. Les 5 février et 3 mars 2014, celle-ci s'est opposée à la transmission des informations, évoquant néanmoins la possibilité de transmettre des renseignements sélectionnés à l'Agence fiscale suédoise par la voie de la procédure simplifiée.
Le 12 novembre 2014, la Banque a transmis à l'Administration fédérale des contributions une copie du formulaire A qu'elle avait reçu le 1 er juillet 2010 pour le compte ouvert au nom de C._____, qui avait été remplacé ultérieurement par celui du 5 juin 2012 déjà en possession de l'Administration fiscale fédérale.
Le 14 novembre 2014, l'Administration fédérale des contributions a prié la Banque, qui s'y est conformée, de notifier l'existence de la procédure d'assistance administrative à l'ensemble des ayants droit économiques du compte ouvert au nom de C._____ (intimée 2), conformément aux indications fournies par la Banque, soit : D._____ (intimé 3), E._____ (intimé 4), F._____ (intimé 5), G._____ (intimée 6), H._____ (intimée 7), I._____ (intimée 8), J._____ (intimée 9), M._____ (intimée 10) et N._____ (intimée 11).
Le 3 décembre 2014, compte tenu du nouveau formulaire A transmis par la Banque, l'Administration fiscale fédérale a à nouveau envoyé à C._____ les informations qu'elle envisageait de transmettre à la Suède; pour l'essentiel, ces informations comprenaient celles déjà retenues le 30 janvier 2014. Y figurait en sus notamment le formulaire A initial relatif au compte bancaire ouvert au nom de C._____. Le 8 décembre 2014, X._____ s'est opposé à la transmission envisagée, arguments et pièces à l'appui. Le 6 janvier 2015, les intimés 3 à 11 ont aussi conclu au rejet de la demande d'assistance administrative.

B.
Le 30 janvier 2015, l'Administration fiscale fédérale a décidé :

" 1) d'accorder aux autorités compétentes suédoises l'assistance administrative concernant X._____,
2) de transmettre aux autorités compétentes suédoises les informations et la documentation suivantes, reçues du détenteur d'informations, la Banque, comme suit:
a) les relevés de compte de la relation bancaire n°xxx,
b) la copie des formulaires A de la relation bancaire n°xxx,
c) la copie des documents d'ordre de transfert du compte n°xxx
en faveur de X._____.
En vertu de l'art. 17 al. 2 LAAF, des caviardages portant sur des données non couvertes par la demande de l'Etat requérant ont été effectués au travers de la documentation bancaire. "
Le 4 mars 2015, X._____ (cause A-1414/2015), C._____ et les recourants 3 à 11 (cause A-1473/2014)

ont interjeté recours contre la décision du 30 janvier 2015 de l'Administration fédérale des contributions auprès du Tribunal administratif fédéral. Sur invitation, les parties ont déposé des observations sur le contenu de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C 1174/2014 du 24 septembre 2015.

C.
Par arrêt du 31 mars 2016, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis les recours. Après avoir écarté les griefs relatifs au droit d'être entendu et à la violation par l'Administration fédérale des contributions de l'effet dévolutif de l'instance devant lui, le Tribunal administratif fédéral a jugé que l'indication des " personnes proches " de X._____ dans la demande ne violait pas l'interdiction de la requête exploratoire. Selon lui, la notion de proches renvoyait aux membres de la famille de ce dernier, tels son épouse ou ses enfants. Pour le surplus, la demande visait bien l'établissement du revenu imposable de celui-ci et respectait le principe de subsidiarité. Il a ensuite constaté que X._____ ne figurait pas sur les formulaires A transmis par la Banque, pas plus qu'il n'avait de pouvoir de signature sur le compte de C._____ ou de capacité d'engager cette dernière vis-à-vis de la Banque et qu'aucun des noms figurant sur les documents établissant la qualité d'ayant droit économique ou le pouvoir de signature ne comportait de similitude ou de ressemblance avec le nom X._____. L'Etat requérant ne pouvait en effet pas nommer de manière générique des personnes et demander à l'Etat requis d'inférer que
toute personne qui apparaîtrait dans la documentation bancaire produite serait un proche. Dès lors que ni X._____, ni des membres de sa famille n'avaient de contrôle sur le compte en cause, les renseignements litigieux n'étaient pas vraisemblablement pertinents. La décision attaquée devait être réformée en ce sens que, aux termes des ch. 3 et 4 du dispositif il y avait lieu de lire :

" 3.
L'assistance administrative internationale en matière fiscale est accordée à l'autorité requérante suédoise concernant [l'intimé 1]comme suit:

La documentation bancaire a été requise et obtenue de la banque B._____ SA. Le compte bancaire de [l'intimée 2]n'est d'aucune manière en lien avec [l'intimé 1]ou ses proches identifiables sur la base de la demande d'assistance administrative.

4.
Pour le surplus, l'assistance administrative internationale en matière fiscale n'est pas accordée à l'autorité requérante suédoise. "

D.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler l'arrêt rendu le 31 mars 2016 par le Tribunal administratif fédéral. Elle se plaint de la violation du droit fédéral.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position. Les intimés ont déposé des observations. L'Administration fédérale des contributions a répliqué. Les intimés ont dupliqué.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

1.2. En matière d'assistance administrative internationale, le recours n'est recevable, en vertu de l'art. 84a LTF, 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, ce qu'il appartient à la partie recourante de démontrer (art. 42 al. 2 LTF; ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; 340 consid. 4 p. 342), à moins que tel soit manifestement

le cas (arrêts 2C 690/2015 du 15 mars 2016 consid. 1.2; 2C 963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436; 2C 638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.2; 2C 252/2015 du 4 avril 2015 consid. 3; 2C 511/2013 du 27 août 2013 consid. 1.3 non publié in ATF 139 II 451 mais in Pra 12/2014, p. 83). La loi ne contient qu'une liste exemplative de cas susceptibles d'être qualifiés de particulièrement importants.
L'existence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit importante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreuses situations analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, appelant de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; arrêts précités 2C 690/2015 consid. 1.2; 2C 963/2014 consid. 1.3; 2C 638/2015 consid. 1.3). Cette condition n'est pas réalisée lorsque l'élément déterminant pour trancher le cas d'espèce n'est en principe pas propre à se reproduire dans d'autres situations (ATF 139 II 340 consid. 4 p. 343; arrêts précités 2C 638/2015 consid. 1.3; 2C 252/2015 consid. 3.3).

1.3. Selon l'Administration fédérale recourante, l'arrêt attaqué soulève deux questions juridiques de principe au regard de l'art. 27 CDI CH-SE (cf. mémoire de recours p. 5 s.). La première est relative à la délimitation de l'objet de la demande : est-il admissible d'interpréter et donc de délimiter l'objet d'une demande trop " vague " conformément à la règle de l'interdiction des " recherches indéterminées de preuve " ? D'après l'arrêt attaqué, qui donnerait ainsi, selon la recourante, une définition restrictive de la pertinence vraisemblable, lorsqu'il s'agit de fournir des indications concernant les noms de tiers soupçonnés par l'Etat requérant d'avoir des liens avec le contribuable concerné par la requête d'assistance administrative, il ne suffit pas qu'il paraisse vraisemblable que, si de tels liens étaient avérés, le contribuable pourrait être imposé dans l'Etat requérant, il faut encore que l'Administration fédérale des contributions vérifie elle-même les noms et, si ceux-ci ne révèlent pas de lien familial avec le contribuable, rejette la demande, sauf si l'Etat requérant avait déjà mentionné ces noms. Il s'agit bien là d'une question qui n'a encore jamais été examinée et qui revêt une grande importance juridique
puisqu'elle revient à limiter la transmission de noms de tiers aux seules personnes proches du contribuable.
La deuxième est relative à la portée de la condition de la vraisemblance pertinente : l'Etat requis peut-il refuser la transmission d'information au seul motif que les renseignements récoltés ne révèlent en eux-mêmes aucun lien apparent entre le contribuable sous contrôle et " toutes autres personnes proches de ce dernier " au sujet desquelles des informations sont requises ? Pour l'Administration fédérale recourante, l'obligation faite à l'Etat requis de " donner l'assurance à l'Etat requérant qu'il n'existe aucun lien entre le contribuable en question et les personnes au sujet desquelles des informations sont requises " [...]est susceptible d'induire en erreur l'Etat partenaire. Cette dernière question revêt également une grande importance juridique puisqu'il peut exister des liens qui ne sont pas apparents et que seule une enquête approfondie permettrait de clarifier, ce que l'Administration fédérale des contributions n'est pas en mesure de faire.
Les conditions de l'art. 84a LTF sont par conséquent réalisées.

1.4. Le présent recours a été interjeté par l'Administration fédérale des contributions, qui est l'autorité compétente pour l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. art. 2 LAAF). Il s'agit d'une unité administrative du Département fédéral des finances qui est habilitée à recourir devant le Tribunal fédéral dans ses domaines de compétences, en vertu des art. 4 al. 1 et 12 s. de l'ordonnance du 17 février 2010 sur l'organisation du Département fédéral des finances (RS 172.215.1). Par conséquent, cette autorité remplit, s'agissant des questions visées à l'art. 84a LTF, les conditions de l'art. 89 al. 2 let. a LTF (cf. ATF 140 II 539 consid. 4.2), de sorte que la qualité pour recourir doit lui être reconnue. Déposé au surplus en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF), le recours est ainsi recevable.

1.5. En vertu de l'art. 99 LTF, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente. Il s'ensuit que l'annexe n°4 (observations complémentaires des autorités suédoises) produite à l'appui du recours est irrecevable, parce qu'elle a été établie à une date ultérieure à celle de l'arrêt attaqué.

I. Droit applicable ratione temporis

2.

2.1. Le litige porte sur une demande d'assistance administrative déposée le 5 novembre 2013 par les autorités fiscales suédoises et concerne la période de 1 er janvier 2012 au 31 décembre 2012. Il est donc régi par la Convention du 7 mai 1965 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-SE dans sa version en vigueur depuis le 5 août 2012), conformément à l'art. XV par. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011 (RO 2012, 4155), s'agissant de demandes déposées le jour de l'entrée en vigueur du Protocole ou après cette date pour des renseignements concernant les années civiles commençant le 1 er janvier de l'année suivant la signature du Protocole, soit l'année 2012, ou après cette date.

2.2. Par arrêté du 16 mars 2012 (RO 2012, 4153), soumis à référendum dans un délai expiré sans savoir été utilisé, l'Assemblée fédérale (cf. art. 166 al. 2 Cst.) a autorisé le Conseil fédéral à ratifier le Protocole du 28 février 2011 modifiant la Convention du 7 mai 1965 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Elle a en outre confirmé la possibilité d'identifier les personnes autrement que par le nom et l'adresse en matière administrative (art. 1 al. 3 de l'arrêté du 16 mars 2012) et habilité l'Administration fédérale des contributions à obtenir une reconnaissance mutuelle de l'interprétation présentée à l'al. 3 (art. 1 al. 4 de l'arrêté du 16 mars 2012).
C'est ainsi que la clause d'échange de renseignements prévue à l'art. 27 CDI CH-SE dans sa version ressortant du Protocole 2011 a fait l'objet d'un échange de lettres des 23 novembre / 12 décembre 2011 entré en vigueur le 5 août 2012 (RO 2012, 4535) concernant son interprétation. Cet échange de lettres a, conformément à la jurisprudence (ATF 143 II 628 consid. 4.2.1 et 4.2.2 et les références citées, valeur d'accord international, auquel s'appliquent les principes contenus dans la Convention de Vienne sur le droit des traités (RS 0.111; ci-après : CV), parce que l'Assemblée fédérale a habilité à l'avance l'Administration fédérale à conclure cet accord. Il s'ensuit qu'il lie le Tribunal fédéral en vertu de l'art. 190 Cst. Dès lors qu'il est prévu que l'échange de renseignements selon l'art. 27 CDI CH-SE s'applique, conformément à l'art. XV par. 2 let. d du Protocole du 28 février 2011 aux renseignements concernant les années civiles commençant le 1er janvier 2012 ou après cette date et que cette règle n'a pas été modifiée lorsque les Etats ont décidé de permettre désormais l'identification des personnes par d'autres moyens que le nom ou l'adresse, il en découle que l'Échange de lettres de 2011 entre en ligne de compte pour examiner
la transmissibilité de l'ensemble des renseignements requis dans la demande d'assistance administrative litigieuse formée le 5 novembre 2013, qui concerne la période allant du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012 (ATF 143 II 628 consid. 4.3).

2.3. La loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1), entrée en vigueur le 1 er février 2013, est également applicable en tant qu'elle permet la concrétisation et l'exécution des règles posées par la convention de double imposition (cf. art. 24 LAAF; ATF 139 II 404 consid. 1.1 p. 408; ATF 143 II 628 consid. 4.3).

II. Droit applicable ratione materie

3.

3.1. Sous le titre " échange de renseignements ", l'art. 27 CDI CH-SE prévoit que
" les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute sorte et de toute désignation qui sont perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2. "

3.2. En vertu des lettres b et c du ch. 4 du Protocole, concernant l'art. 27 CDI CH-SE (échange de renseignements),

" b) Il est entendu que la référence aux renseignements vraisemblablement pertinents a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants d'aller à la «pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Alors que la let. c) pose des exigences de procédure importantes destinées à empêcher la pêche aux renseignements, ses sous-par. i) à v) doivent être interprétés de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements.
c) Il est entendu que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elles présentent une demande de renseignements selon l'art. 27 de la convention:

(i) le nom de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, pour autant qu'ils soient connus, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que l'adresse, le numéro de compte ou la date de naissance;
(ii) la période visée par la demande;
(iii) une description des renseignements demandés et la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis;
(iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande;
(v) le nom et, si elle est connue, l'adresse du détenteur présumé des renseignements requis. "
L'Echange de lettres des 23 novembre / 12 décembre 2011 précise " eu égard au par. 4, let. b du protocole de la Convention, que ces exigences doivent donc être interprétées de telle manière que l'assistance administrative est accordée si l'Etat requérant, en sus de l'indication des données définies au par. 4, let. c, ch. (ii) à (v) du protocole : a) identifie la personne visée par le contrôle ou l'enquête, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse; et b) indique, s'il en a connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements.
La CDI CH-SE, le Protocole, qui fait partie intégrante de la Convention, ainsi que l'Echange de lettres des 23 novembre / 12 décembre 2011, doivent être considérés comme formant une unité (ATF 143 II 136 consid. 5.3.2 et 5.3.3 p. 149 s.).

3.3. Dès lors que le Protocole, qui fait partie intégrante de la Convention, et l'Echange de lettres des 23 novembre / 12 décembre 2011 applicables en l'espèce précisent le contenu de la demande d'échange de renseignements, ce sont leurs dispositions qui sont applicables et non pas celles de l'art. 6 al. 2 LAAF, qui n'a qu'un caractère subsidiaire selon son texte même (cf. consid. 2.3 ci-dessus; arrêt 2C 201/2016 consid. 10.1 destiné à la publication aux ATF; ATF 143 II 136 consid. 4.4 p. 145; 142 II 161 consid. 2.1.4 p. 168; arrêt 2C 893/2015 consid. 15 non publié aux ATF 143 II 202 mais in StE 2017 A 31.2 14).
Dans la mesure en outre où les dispositions du Protocole et de l'Echange de lettres des 23 novembre /12 décembre 2011 correspondent, s'agissant de l'exigence de la pertinence vraisemblable, au standard OCDE en matière d'échange de renseignements tel qu'il est libellé à l'art. 26 par. 1 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC-OCDE), elles peuvent être interprétées à la lumière de ce Modèle et de son Commentaire (cf. arrêt 2C 201/2016 du 3 novembre 2017 consid. 8.2.3 destiné à la publication aux ATF; ATF 143 II 136 consid. 5.2.3 p. 149; 142 II 161 consid. 2.1 p. 164 et les références citées).

3.4. En l'espèce, l'Etat requérant a bien déposé, le 5 novembre 2013, une demande, comme l'exige l'art. 4 al. 1 LAAF (dans sa version en vigueur en l'espèce jusqu'au 31 décembre 2016; cf. RO 2016 5059); cette demande contient le nom de X._____, précise la période concernée, soit du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012, donne une description des renseignements demandés, indique le but fiscal poursuivi, c'est-à-dire enquêter sur la qualification des transactions passées entre X._____ et le détenteur du compte bancaire ainsi que sur l'accès possible au compte bancaire par X._____ ou toutes autres personnes proches de lui. Elle contient enfin les coordonnées du détenteur des informations, en l'espèce la Banque B._____ à U._____. Force est par conséquent de constater, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente, que, sous l'angle formel, la demande du 5 novembre 2013 respecte les exigences résultant du ch. 4 let. c du Protocole. Il faut souligner que, comme l'unique personne visée par l'enquête aux fins d'établir son revenu imposable en Suède est désignée nommément, il n'y a pas lieu de vérifier en sus la validité de la demande au regard de l'Echange de lettres des 23 novembre / 12 décembre 2011 autorisant

l'identification de la personne visée par l'enquête par d'autres moyens que le nom et l'adresse. Cela n'est pas non plus nécessaire s'agissant des " autres personnes proches " de X._____, puisque celles-ci ne sont à l'évidence pas formellement concernées par l'enquête. Tout au plus ces dernières peuvent-elles, ou non, être matériellement concernées par la demande de renseignements au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, ce qu'il convient d'examiner.

4.
Dans l'arrêt attaqué, répondant au grief selon lequel l'indication des personnes proches de X._____ constituait une violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements, l'instance précédente a jugé que dite interdiction exigeait d'interpréter, parce qu'elle demeurait vague, la notion de " proches ", en ce sens qu'elle visait l'éventuelle épouse ou d'éventuels enfants de X._____, qui pourraient intervenir dans la structuration des affaires de celui-ci.

5.

5.1. A l'instar de l'art. 26 al. 1 MC-OCDE, l'art. 27 CDI CH-SE place la notion de " renseignements vraisemblablement pertinents ", aussi nommée pertinence vraisemblable, au centre du mécanisme d'échange d'informations. Selon une jurisprudence bien établie, la notion de pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée par l'Etat requérant, «il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents». En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée ne soit finalement pas pertinente. Il n'appartient pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce qu'il serait d'avis qu'elle manquerait de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause : l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; le rôle de l'Etat requis se limite, par la suite, à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être
utilisés dans la procédure étrangère. L'autorité requise n'a ainsi pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants (ATF 143 II 185 consid. 3.3 p. 193 ss; 142 II 161 consid. 2 p. 164 s.; 141 II 436 consid. 4.3 p. 445; arrêt 2C 690/2015 du 15 mars 2016 consid. 3.2 et les références citées).
Dans cette ligne, le Tribunal fédéral a en particulier jugé que la condition de la pertinence vraisemblable était réalisée s'agissant d'informations concernant des comptes détenus de manière indirecte du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuyaient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande (ATF 141 II 436 consid. 4.6 p. 446, ainsi que les consid. 6.1 à 6.3 non publiés, traduits in RDAF 2016 II 374; cf. aussi arrêts 2C 904/2015 du 8 décembre 2016; 2C 527/2015 consid. 5.2 in fine; 2C 216/2015 consid. 4.2).
Dans le contexte des détentions indirectes également, la mise à jour du Commentaire OCDE sur l'art. 26 MC-OCDE (n°8 let. e ad art. 26), adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, précise au surplus que l'échange d'informations peut intervenir dans l'exemple suivant :

" Les autorités fiscales de l'Etat A mènent une enquête fiscale dans les affaires de M. X. En se basant sur cette enquête, les autorités fiscales disposent d'indications que M. X. détient un ou plusieurs comptes bancaires non déclarés auprès de la banque B située dans l'Etat B. Cependant, l'Etat A sait d'expérience qu'il n'est pas improbable que les comptes bancaires soient détenus au nom de la famille du bénéficiaire effectif afin d'éviter qu'ils ne soient détectés. L'Etat A demande donc des renseignements sur tous les comptes auprès de la Banque B dont M. X est le bénéficiaire effectif et sur ceux qui sont détenus au nom de son épouse et de ses enfants K et L. "
En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui

ne sont pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017, par l'ajout suivant : 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 (RO 2016 5059). Comme l'a récemment souligné la Cour de céans, le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF dans sa version 2017 est applicable à une demande d'assistance formée antérieurement peut rester incertain, puisque cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1). Selon celle-ci, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. supra consid. 2), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et
que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 s.; 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6 p. 446; 143 II 506 consid. 5.2.1; arrêt précité 2C 690/2015 consid. 4.5). 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 (arrêt 2C 640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.3 destiné à la publication aux ATF).

5.2. En l'espèce, en demandant à la Suisse des informations pour enquêter sur l'accès possible par X._____, ou toutes autres personnes proches de lui, au compte de la société C._____ n°xxx auprès de la Banque B._____ à U._____, l'Etat requérant entend savoir si X._____ détient de manière indirecte ce compte bancaire, soit par le biais de proches. Telle qu'elle est utilisée dans la demande, la notion de " proches " pourrait ne pas être suffisamment précise au regard de la jurisprudence et de l'exemple ressortant du commentaire OCDE (cf. consid. 5.1 ci-dessus) dès lors que l'Etat requérant ne circonscrit ni ne définit le type de relations proches, parmi lesquelles peuvent figurer des relations contractuelles, financières, économiques ou familiales. Eu égard à l'imprécision de la notion utilisée par l'Etat requérant, il s'agissait pour le Tribunal administratif fédéral d'en définir les contours de manière à ce que celle-ci demeure dans un cadre délimité. Celui-ci doit d'une part répondre aux objectifs d'efficacité inhérente aux conventions relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, d'autre part, exclure les demandes assimilables à une pêche aux renseignements prohibée. C'est entre ces
deux finalités que le Tribunal administratif fédéral a situé son interprétation de la notion de proches. En décidant de n'y inclure que les personnes de la famille de X._____ déterminée en fonction de leur patronyme, il a donné à ce terme une portée objective et raisonnable qui ne saurait être assimilée, comme le pense l'Administration fédérale des contributions, à une interprétation restrictive de la pertinence vraisemblable. Cela conduit à rechercher parmi les noms figurant sur les formulaires A fournis par la Banque ce même patronyme et à conclure à son inexistence.

5.3. Il y a lieu d'ajouter que le raisonnement suivi par l'instance précédente est dépourvu d'ambiguïté pour l'Etat requérant et ne l'induit nullement en erreur. En effet, ce dernier peut et doit comprendre, comme cela ressort de l'arrêt attaqué, que la notion de proches a été circonscrite aux membres de la famille du contribuable visé par la requête d'assistance administrative. Il peut et doit comprendre également qu'en ne citant dans sa demande pas d'autres noms que celui du contribuable visé, contrairement à ce que préconise du reste le commentaire OCDE (cf. consid. 5.1 ci-dessus), seul le nom de famille de ce dernier peut faire l'objet d'une comparaison avec ceux figurant sur les formulaires A produits par la Banque. Aucun des noms des intimés 3 à 11 y figurant n'étant identique à celui de l'intimé 1, force est de constater, faute d'indication plus précise dans la demande telle que formulée par la Suède montrant en quoi ces personnes pourraient être liées à l'intimé 1, que l'on ne peut saisir dans quelle mesure la transmission de leurs noms aurait un lien de pertinence vraisemblable avec l'imposition de ce dernier : ces personnes doivent par conséquent être considérées comme des tiers qui ne sont pas matériellement concernés
par la requête d'entraide administrative en cause en l'espèce au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, dont la condition de proportionnalité se recoupe avec celle de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 I 69 consid. 3.1 p. 74 s.; 141 II 436 consid. 3.3 et 4.5 p. 440 s. et 446 ainsi que consid. 2.3 et 5.1 ci-dessus).

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours de l'Administration fiscale fédérale. Compte tenu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais de justice (art. 66 al. 4 LTF). Les intimés ont droit à une indemnité à titre de dépens, à la charge de la Confédération (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Il n'est pas pas perçu de frais judiciaires.

3.
Une indemnité de dépens, arrêtée à 9'000 fr., est allouée à l'intimé 1, à la charge de la Confédération helvétique.

4.
Une indemnité de dépens, arrêtée à 9'000 fr., est allouée aux intimés 2 à 11, à la charge de la Confédération helvétique.

5.
Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fédérale des contributions, aux mandataires des intimés et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 5 mars 2018

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey