



2C 170/2022

Arrêt du 21 décembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mmes et M. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Beusch et Ryter.
Greffière : Mme Colella.

Participants à la procédure

A. _____ Sàrl,
représentée par Me Xavier Pétremand, avocat,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (2012-2016);
irrecevabilité de la réclamation,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 14 janvier 2022 (A-3812/2021).

Faits :

A. La société A. _____ Sàrl (ci-après: la société) est une société à responsabilité limitée inscrite depuis 2011 au registre du commerce vaudois et dont le but est "toute activité dans le domaine de la peinture en bâtiments ainsi que le commerce, en Suisse et/ou à l'étranger, de biens de toute nature, principalement dans le domaine de la construction, et les services en relation avec les biens dont il sera fait commerce". La société est inscrite au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 1er janvier 2012.

Du 28 au 30 mai 2018, l'Administration fiscale des contributions (ci-après: l'AFC) a procédé à un contrôle de la société pour les périodes fiscales 2012 à 2016 et a constaté plusieurs irrégularités dans sa comptabilité.

B.

Le 7 mai 2020, l'AFC a notifié, par courrier A Plus à la fiduciaire de la société, une décision confirmant partiellement sa correction d'impôt pour les périodes fiscales sous revue. Selon l'extrait "Track & Trace" de La Poste, cette décision a été notifiée le 8 mai 2020.

Le 14 décembre 2020, la société a signalé à l'AFC qu'elle demeurait dans l'attente d'une décision concernant la reprise d'impôt pour la période susmentionnée. Par lettre du 19 janvier 2021, l'AFC a

communiqué à la fiduciaire une copie de la décision du 7 mai 2020, en indiquant que la décision était entrée en force faute de réclamation intervenue dans le délai légal.

Le 19 février 2021, la société a formé une réclamation contre la décision du 7 mai 2020, en concluant à la restitution du délai de réclamation et à l'annulation de ladite décision. Par décision sur réclamation du 27 juillet 2021, l'AFC a déclaré irrecevable la réclamation.

Le recours interjeté par la société contre la décision sur réclamation du 27 juillet 2021 a été rejeté par le Tribunal administratif fédéral par arrêt du 14 janvier 2022.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ Sàrl conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'octroi de l'effet suspensif et à la réforme de l'arrêt du 14 janvier 2022 en ce sens que le délai pour former réclamation contre la décision de l'AFC du 7 mai 2020 lui est restitué et que ladite réclamation est déclarée recevable. Subsidiairement, elle demande l'annulation de l'arrêt entrepris et le renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral se réfère intégralement à son arrêt et indique ne pas avoir d'observations à formuler. L'AFC conclut au rejet du recours, sous suite de frais. La société a répliqué.

Par ordonnance du 11 mars 2022, la Présidente de la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral a rejeté la demande d'effet suspensif.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 147 I 268 consid. 1).

1.1. Le présent litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a confirmé la décision de l'AFC prononçant l'irrecevabilité de la réclamation déposée le 19 février 2021 par la recourante pour cause de tardiveté.

1.2. Dans une procédure administrative, l'auteur d'un recours tardif est habilité à contester la décision d'irrecevabilité, respectivement l'arrêt confirmant celle-ci, par un recours en matière de droit public lorsque l'arrêt au fond de l'autorité intimée aurait pu être déféré au Tribunal fédéral par cette voie (cf. arrêt 1C_115/2015 du 26 novembre 2015 consid. 1 non publié in ATF 141 II 429; arrêt 2C_523/52019 du 12 novembre 2019 consid. 1.1).

Tel est le cas en l'espèce, la cause relevant du droit public (art. 82 let. a LTF), à savoir de la taxe sur la valeur ajoutée en application de la LTVA (RS 641.20), et ne tombant pas sous le coup des exceptions prévues à l'art. 83 LTF.

1.3. Pour le surplus, l'arrêt entrepris constitue une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF), de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la recourante, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est en principe recevable.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). En revanche, il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (art. 106 al. 2 LTF).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al.

2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées (cf. [ATF 147 I 73](#) consid. 2.2; [140 III 264](#) consid. 2.3).

3.

Invoquant l'art. 97 al. 1 LTF, la recourante soutient que le Tribunal administratif fédéral aurait établi les faits de manière manifestement inexacte.

3.1. En matière d'établissement des faits et d'appréciation des preuves, il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des conclusions insoutenables ([ATF 148 I 127](#) consid. 4.3; [144 II 281](#) consid. 3.6.2).

3.2. La recourante reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir retenu la fiction de notification de la décision de l'AFC du 7 mai 2020 sur la seule base d'un avis "Track & Trace" de La Poste qui indiquait uniquement que le courrier avait été "distribué via case postale", sans préciser de numéro de case postale. Par ailleurs, l'instance précédente n'aurait pas tenu compte des circonstances spécifiques de la cause, en particulier de l'attestation de la fiduciaire de la recourante selon laquelle celle-ci n'avait jamais reçu la décision du 7 mai 2020, ni des risques accrus d'erreurs dans la distribution du courrier découlant de la pandémie de Covid-19.

Il sied d'emblée de relever que l'arrêt attaqué fait expressément mention de l'attestation sur l'honneur établie par la fiduciaire de la recourante (consid. 4.3.3 et 4.4 de l'arrêt attaqué) et traite explicitement les arguments de la recourante relatifs à l'impact que la situation pandémique aurait eu sur la distribution du courrier postal (consid. 4.3.3 de l'arrêt attaqué). Quant à l'argument selon lequel le Tribunal administratif fédéral aurait appliqué à tort la fiction de la notification régulière de la décision de l'AFC du 7 mai 2020 par courrier A Plus, cela ne relève pas d'un éventuel établissement arbitraire des faits mais concerne la bonne application des dispositions pertinentes relatives à la notification des décisions, ce qui relève du droit et sera examiné ci-après (cf. infra consid. 5). Par conséquent, le Tribunal fédéral se fondera exclusivement sur les faits établis par l'autorité précédente.

4.

Le litige porte sur le point de savoir si le Tribunal administratif fédéral a violé le droit en confirmant l'irrecevabilité de la réclamation de la recourante contre la décision de l'AFC du 7 mai 2020 pour cause de tardiveté.

5.

Dans une argumentation se recoupant, la recourante se plaint, d'une part, d'un déni de justice formel et d'une violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 1 et 2 Cst.) et, d'autre part, d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.).

Elle reproche au Tribunal administratif fédéral de lui avoir opposé la fiction de la notification de la décision du 7 mai 2020, dès lors, d'une part, que cette décision lui avait uniquement été envoyée par courrier A Plus et non par courrier recommandé, et que, d'autre part, sa fiduciaire avait attesté n'avoir jamais reçu la décision litigieuse. Elle se prévaut également de sa bonne foi et argue que le contexte pandémique était susceptible d'avoir influencé la distribution du courrier postal.

5.1. Aux termes de l'art. 29 al. 1 Cst., toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Il y a déni de justice formel lorsqu'une autorité n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit (cf. [ATF 144 II 184](#) consid. 3.1 et les références citées; arrêt [2C_951/2019](#) du 16 juillet 2020 consid. 5.1). De plus, conformément à l'art. 29 al. 2 Cst., les parties ont le droit d'être entendues. Ce droit garantit notamment aux parties le droit de recevoir les décisions qui les concernent, afin de pouvoir exercer le droit de recours que leur accorde la loi ([ATF 124 II 124](#) consid. 2a).

Par ailleurs, d'après la jurisprudence relative à l'art. 9 Cst., une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité ([ATF 139 III 334](#) consid. 3.2.5); il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable ([ATF 129 I 8](#) consid. 2.1), pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire, non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat ([ATF 141 IV 369](#) consid. 6.3).

5.2. En matière de TVA, il n'existe pas de dispositions légales obligeant l'AFC à notifier ses décisions selon un mode particulier. L'art. 82 al. 2 LTVA dispose uniquement que les décisions de l'AFC sont notifiées par écrit à l'assujetti. Le Tribunal fédéral a déduit du silence de la loi que les autorités étaient libres de choisir le mode d'envoi de leurs décisions (ATF 142 III 599 consid. 2.4.1) et qu'un envoi sera considéré comme notifié non pas au moment où le destinataire en prend effectivement connaissance, mais déjà lorsque cet envoi se trouve dans la sphère d'influence de son destinataire (ATF 142 III 599 consid. 2.4.1). S'agissant d'un envoi en courrier A Plus, la jurisprudence fédérale prévoit que l'envoi est réputé notifié dès son dépôt dans la boîte aux lettres ou la case postale de son destinataire, moment qui constitue le point de départ pour le calcul du délai de recours (arrêt 2C_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.1 et les références citées).

D'après la jurisprudence fédérale, la survenance d'une erreur quant à la notification par voie postale n'est pas totalement exclue. Une notification incorrecte ne doit toutefois pas être présumée, mais simplement supposée si, en raison des circonstances, elle semble plausible. On doit donc tenir compte des explications du destinataire, qui prétend qu'une notification postale incorrecte a eu lieu, si sa description est compréhensible et correspond à une certaine probabilité, sa bonne foi étant présumée (cf. ATF 142 III 599 consid. 2.4.1). Des considérations purement hypothétiques et la possibilité, jamais exclue, d'erreurs de notification ne suffisent pas à elles seules à renverser la présomption. Il faut être en présence d'indices concrets d'une erreur (arrêt 2C_1059/2018 du 18 janvier 2019 consid. 2.2.3).

5.3. En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a relevé, dans l'arrêt attaqué, que l'extrait "Track & Trace" de La Poste constituait un indice qui permettait de déduire que l'envoi litigieux avait été correctement remis dans la case postale de la fiduciaire de la recourante le vendredi 8 mai 2020 à 06:11. L'absence de mention du numéro de la case postale de la fiduciaire sur ledit extrait ne suffisait pas à renverser la présomption de remise du courrier, car l'extrait attestait que le courrier avait été remis à l'adresse d'expédition mentionnée sur la décision, laquelle indiquait le numéro de case postale de la fiduciaire. Les allégations de la recourante relatives à une possible erreur de distribution du courrier découlant du contexte sanitaire ne permettaient pas non plus de renverser cette présomption, car elles n'étaient pas étayées par des indices concrets. Enfin, l'attestation sur l'honneur de la fiduciaire de la recourante ne démontrait pas, au degré de la vraisemblance prépondérante, que la décision n'avait pas été notifiée.

5.4. Le raisonnement du Tribunal administratif fédéral selon lequel la décision du 7 mai 2020, distribuée "via case postale" le vendredi 8 mai 2020 selon l'extrait "Track & Trace" de La Poste, avait été correctement notifiée à la fiduciaire de la recourante procède d'une correcte application de l'art. 82 al. 2 LTVA et de la jurisprudence fédérale relative à la notification des courriers expédiés en courrier A Plus. Partant, le grief tiré d'un déni de justice formel doit d'emblée être écarté. L'instance précédente n'a pas non plus violé le droit d'être entendu de la recourante en concluant que les arguments de celle-ci ne permettaient pas de remettre en cause l'indice selon lequel l'envoi avait été remis à son destinataire. D'une part, il sied de rappeler que le fait de prétendre n'avoir jamais reçu la décision litigieuse, même au moyen d'une déclaration sur l'honneur, n'est pas suffisant, d'autant plus lorsque l'extrait "Track & Trace" correspondant indique que la décision a été remise dans la case postale du destinataire. D'autre part, la simple hypothèse d'une distribution postale irrégulière due à la situation pandémique ne permet pas non plus de renverser ladite présomption (cf. ATF 142 III 599 consid. 2.4.1). Sur ce dernier point, bien que la bonne foi de la recourante doive être présumée, cette dernière n'invoque aucun motif ou indice concret qui permettrait de retenir avec une probabilité suffisante qu'une erreur de distribution aurait pu être commise. Partant, le raisonnement effectué par le Tribunal administratif fédéral ne prête pas le flanc à la critique et le résultat auquel il aboutit ne saurait être qualifié d'arbitraire.

5.5. Par conséquent, en rendant l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé les art. 29 al. 1 et 2 et 9 Cst.

6.

La recourante invoque encore une violation de l'art. 24 al. 1 PA (RS 172.021), qui prévoit que si le requérant ou son mandataire a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé, celui-ci est restitué pour autant que, dans les trente jours à compter de celui où l'empêchement a cessé, le requérant ou son mandataire ait déposé une demande motivée de restitution et ait accompli l'acte omis. Selon la recourante, le fait de ne jamais avoir reçu la décision de l'AFC du 7 mai 2020

constituerait un motif non fautif l'ayant empêché de former réclamation contre ladite décision dans le délai imparti.

Ce grief, motivé de façon contradictoire, apparaît d'emblée mal fondé. En effet, l'invocation et l'application de l'art. 24 PA reposent sur la prémisse que la décision de l'AFC du 7 mai 2020 a été correctement notifiée à l'intéressée, alors que cette dernière fait précisément valoir l'absence de notification de ladite décision comme motif susceptible de justifier une restitution du délai au sens de l'art. 24 PA. En tout état de cause, il vient d'être établi que le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le droit fédéral en concluant que la notification de la décision de l'AFC du 7 mai 2020 était intervenue de façon régulière le 8 mai 2020, et la recourante n'invoque aucun empêchement non fautif d'agir dans le délai de réclamation de 30 jours.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 1'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 21 décembre 2022

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Colella