



---

Cour I  
A-3812/2021

## Arrêt du 14 janvier 2022

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ Sàrl,**  
Maître Xavier Pétremand,  
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
autorité inférieure.

---

Objet

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

**Faits :****A.**

La société A. \_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : la recourante) est une société à responsabilité limitée suisse, inscrite depuis le [...] 2011 au registre du commerce [canton] 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 ».

Elle est également immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le [...] 2012.

**B.**

**B.a** Du 28 au 30 mai 2018, la recourante fit l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales 2012 à 2016. Le contrôle permit de constater plusieurs irrégularités dans la comptabilité de la recourante.

**B.b** En date du 7 mai 2020, suite à divers échanges de courriers, l'AFC notifia par courrier A Plus à B. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la fiduciaire), l'ancien mandataire de la recourante, une décision confirmant partiellement sa correction d'impôt pour les périodes fiscales sous revue. Selon l'extrait « Track & Trace » de La Poste, cette décision fut notifiée à la fiduciaire le 8 mai 2020.

**B.c** Par courrier du 14 décembre 2020, la recourante signala 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 communiqua à la fiduciaire une copie de la décision du 7 mai 2020. Il y était exposé que la décision précitée était entrée en force, faute de réclamation intervenue dans le délai légal utile.

**B.d** Le 19 février 2021, la recourante, par l'entremise de Me Xavier Pétremand (ci-après : le mandataire), forma réclamation contre la décision du 7 mai 2020, concluant à la restitution du délai de réclamation ainsi qu'à l'annulation de la décision précitée.

**B.e** Par décision sur réclamation du 27 juillet 2021, suite à divers échanges de courriers, l'AFC conclut au rejet de la réclamation de la recourante.

**C.**

Par recours du 26 août 2021 au Tribunal administratif fédéral, la recourante

a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision précitée. Plus spécifiquement, elle conclut principalement à ce que la décision du 27 juillet 2021 soit réformée en ce sens que, d'une part, la restitution de délai pour former réclamation est accordée et, d'autre part, la réclamation du 19 février 2021 est recevable ; subsidiairement à ce que la décision du 27 juillet 2021 soit annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants à intervenir. L'autorité inférieure s'est encore déterminée par réponse du 19 octobre 2021, concluant au rejet du recours, sous suite de frais et sans octroi de dépens.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

### **Droit :**

#### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît 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 les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF (cf. art. 31 LTAF). En particulier, les décisions rendues sur réclamation par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF (cf. également art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). Le Tribunal de céans est donc compétent pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF).

**1.2** En sa qualité de destinataire de la décision du 27 juillet 2021, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

#### **2.**

**2.1** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd.,

2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6.5).

**2.2** La présente procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral établit les faits d'office et librement (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2, 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1, A-416/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.3).

La maxime inquisitoire impose également au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition (cf. arrêts du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1, A-2800/2016 du 27 juin 2017 consid. 1.3.3.1). La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; voir aussi l'art. 81 al. 3 LTVA ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, p. 52 ; RHINOW ET AL., *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n. marg. 330 et 1001 ; voir aussi BENOIT BOVAY, *Procédure administrative*, 2<sup>e</sup> éd., 2015, p. 240 s.), qui vaut également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 37 LTAF).

**2.3** La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (art. 52 PA ; cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; arrêts du TAF A-479/2021 précité consid. 1.4.1, A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., p. 398).

### **3.**

L'objet du litige porte sur la question de savoir si la recourante peut se prévaloir de ce que la décision du 7 mai 2020 ne lui aurait pas été notifiée pour déclarer sa réclamation du 19 février 2021 recevable (cf. consid. 4 ci-

après), respectivement si elle peut obtenir une restitution du délai de réclamation (cf. consid. 5 ci-après). Subsidiairement, il s'agira de déterminer si la voie du réexamen lui était ouverte (cf. consid. 6 ci-après).

#### **4.**

##### **4.1**

**4.1.1** Le recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision de l'AFC (cf. art. 50 al. 1 PA). Si le délai compté par jours doit être communiqué aux parties, il commence à courir le lendemain de la communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Les écrits doivent parvenir au Tribunal ou avoir été remis, à son adresse, à un bureau de poste suisse, le dernier jour du délai de recours au plus tard (cf. art. 21 al. 1 PA). Ce délai ne peut pas être prolongé (cf. art. 22 al. 1 PA).

**4.1.2** Aux termes de l'art. 82 al. 2 LTVA, les décisions de l'AFC sont notifiées par écrit à l'assujetti (cf. également art. 34 al. 1 PA). La loi n'impose pas à l'AFC de notifier ses décisions par lettre signature ou par un autre mode de communication impliquant un accusé de réception. Par conséquent, l'autorité inférieure est libre d'utiliser un mode de transmission par pli simple (courrier A ou B) ou par courrier A Plus (cf. arrêt du TAF A-1838/2021 du 8 juin 2021 consid 2.1.1 [attaqué par devant le Tribunal fédéral] ; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHILLING-SCHWANK, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2<sup>e</sup> éd., 2016 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 10 ad art. 34).

**4.1.3** Selon un principe général, pour admettre que les communications des autorités ont été valablement notifiées, il suffit qu'elles soient placées dans la sphère de puissance (« Machtbereich ») de leur destinataire et que celui-ci soit à même d'en prendre connaissance (cf. ATF 145 IV 252 consid. 1.3.2, 144 IV 57 consid. 2.3.2, 142 III 599 consid. 2.4.1).

**4.1.4** Le fardeau de la preuve de la notification et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (cf. ATF 142 IV 125 consid. 4.3, 136 V 295 consid. 5.9 ; ATAF 2009/55 consid. 4 ; arrêt du TAF A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 6.2 ; BOVAY, op. cit., p. 529 ; YVES DONZALLAZ, La notification en droit suisse, 2002, § 1235). En la matière, la règle du degré de vraisemblance prépondérante prévaut (cf. ATF 124 V 400 consid. 2b ; arrêt du TF 5A\_454/2012 du 22 août 2012 consid. 4.2.2 ; arrêts du TAF A-2703/2017 du 18 décembre 2018 consid. 2.1.1, A-7730/2009 du 17 juin 2010 consid. 2.2).

**4.1.5** Les envois expédiés par courrier A ou B sont notifiés dès lors qu'ils sont remis dans la boîte à lettres ou bien dans la case postale du destinataire. Ils sont ainsi à disposition de l'intéressé (cf. arrêts du TF 2C\_463/2019 du 8 juin 2020 consid. 3.2.2, 2C\_587/2018 du 8 mars 2019 consid. 3.1, 2C\_875/2015 du 2 octobre 2015 consid. 2.2.1, 2C\_784/2015 du 24 septembre 2015 consid. 2.2.1 ; arrêt du TAF A-3967/2020 du 29 octobre 2020 p. 3).

**4.1.6** De longue et constante jurisprudence, si l'envoi par courrier recommandé en procédure administrative fédérale n'est pas prescrit, la notification d'une décision finale par courrier A Plus est admise (cf. parmi plusieurs l'arrêt du TAF A-6153/2020 du 13 juillet 2021 consid. 2.7). Les règles relatives à la notification des envois effectués par courrier A Plus correspondent en principe à celles applicables à un envoi postal par pli simple, c'est-à-dire par courrier A et B, à la différence que le courrier A Plus est muni d'un numéro permettant de suivre le cheminement de l'envoi électroniquement via le système de « Suivi des envois » (« Track & Trace ») de La Poste. Il est ainsi possible d'être informé en temps réel des différentes étapes suivies par l'envoi et en particulier, du moment précis où le courrier est déposé (date et heure) dans la boîte à lettre ou bien la case postale du destinataire. L'envoi par courrier A Plus constitue ainsi un indice qui permet de déterminer à quel moment (date et heure) la Poste a remis un envoi à son destinataire (cf. ATF 142 III 599 consid. 2.2 ; arrêts du TF 2C\_463/2019 précité consid. 3.2.2, 9C\_655/2018 du 28 janvier 2019 consid. 4.3, 2C\_875/2015 précité consid. 2.2.1 ; arrêt du TAF A-1838/2021 du 8 juin 2021 consid. 2 et 3).

Il existe une présomption naturelle (« natürliche Vermutung »), que le courrier A Plus a été correctement déposé dans la boîte aux lettres ou dans la boîte postale du destinataire, à l'instar de ce qui s'applique mutatis mutandis à l'avis de retrait (« invitation à retirer un envoi » ; cf. arrêts du TF 2C\_684/2019 du 11 novembre 2020 consid. 2.2.1, 2C\_1059/2018 du 18 janvier 2019 consid. 2.2.2, 2C\_16/2019 du 10 janvier 2019 consid. 3.2.2, 2C\_476/2018 du 4 juin 2018 consid. 2.3.2). A cet égard, la possibilité d'une distribution postale irrégulière, laquelle ne peut jamais être exclue, ne suffit pas en soi à renverser la présomption susmentionnée ; il faut des indices concrets d'une erreur (cf. notamment : ATF 142 III 599 consid. 2.4.1, arrêt du TF 2C\_901/2017 du 9 août 2019 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-6153/2020 précité consid. 2.7). Le destinataire ne doit cependant pas apporter la preuve stricte de l'absence de remise, s'agissant d'un fait négatif ; il suffit d'établir qu'il existe une vraisemblance prépondérante que des erreurs se soient produites lors de la notification (cf. notamment : ATF

142 IV 201 consid. 2.3 ; arrêt du TF 2C\_760/2019 du 19 septembre 2019 consid. 2.2). Dans le cadre de cette preuve, la bonne foi de la partie est présumée (cf. ATF 142 III 599 consid. 2.4.1), ce qui ne change rien à la présomption de régularité de la distribution du courrier A Plus (cf. arrêt du TF 1C\_31/2018 précité consid. 4.2).

**4.1.7** Il découle de la pratique jurisprudentielle précitée que le courrier A Plus 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 (cf. ATF 142 III 599 consid. 2.4.1, et parmi d'autres : arrêts du TF 2C\_882/2019 du 31 octobre 2019 consid. 4.1, 2C\_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.1, 2C\_570/2011 du 24 janvier 2012 consid. 4.1 et 4.2). Ce principe vaut également lorsque la livraison par courrier A Plus intervient un samedi et que le pli n'est récupéré qu'à une date ultérieure, comme le lundi suivant (cf. arrêt du TF 8C\_124/2019 du 23 avril 2019 consid. 10.2 et réf. citées ; arrêt du TAF A-2102/2021 précité consid. 2.2.3). Le destinataire d'un tel courrier doit ainsi s'organiser afin de veiller à ce que le délai de recours soit respecté. Pour ce faire, il dispose d'un numéro de référence de la Poste qui lui permet, avec certitude et à tout moment, d'accéder électroniquement au cheminement du courrier et ainsi aux vérifications nécessaires. Si des irrégularités lui apparaissent, il peut ainsi en faire part à l'autorité de recours (cf. arrêt du TAF A-1838/2021 précité consid. 3.3 et 3.4).

**4.2** En l'espèce, la recourante se prévaut de la notification irrégulière de la décision du 7 mai 2020, au motif qu'elle ne l'aurait jamais reçue et n'en aurait pris connaissance qu'au 19 janvier 2021, par lettre communiquée par l'AFC à la fiduciaire qui la représentait contenant une copie de la décision précitée. Elle estime que le courrier original a dû être égaré et ne serait ainsi jamais parvenu dans la case postale de la fiduciaire. A l'appui de son allégué, la recourante produit une attestation sur l'honneur de cette société fiduciaire déclarant n'avoir jamais reçu une telle décision et relève l'absence d'identification du numéro de case postale de cette dernière dans l'extrait de « Suivi des envois » de La Poste. Elle invoque également la surcharge de travail de La Poste due à la pandémie de Covid-19, ce qui augmenterait de manière substantielle le risque d'erreur de transmission ou de perte lors de l'acheminement du courrier, déjà existant en temps ordinaire. La bonne foi présumée de ses allégués serait d'autant plus vraisemblable que son intérêt à contester la correction de l'impôt effectuée par l'AFC serait trop important pour volontairement laisser passer ce délai. Il était d'ailleurs déjà clair au stade de l'échange d'écritures préalable à dite décision que la recourante allait faire réclamation.

Vu ce qui précède, la recourante considère que l'AFC aurait dû notifier sa décision par envoi recommandé et que, faute d'avoir procédé de la sorte, elle devait supporter les conséquences de la notification de sa décision par courrier A Plus. A l'appui de sa conclusion, elle cite notamment un arrêt de la Chambre administrative de la Cour de Justice de la République et du canton de Genève (ATA/687/2020 du 21 juillet 2020), lequel retiendrait une notification irrégulière dans des circonstances similaires.

### **4.3**

**4.3.1** Pour rappel, il existe une présomption naturelle que le courrier A Plus a été correctement déposé dans la boîte aux lettres ou dans la boîte postale du destinataire. Pour la renverser, le destinataire ne doit pas apporter la preuve stricte de l'absence de remise, s'agissant d'un fait négatif ; il suffit d'établir qu'il existe une vraisemblance prépondérante que des erreurs se soient produites lors de la notification. Dans le cadre de cette preuve, la bonne foi de la partie est présumée (cf. consid. 4.1.6 ci-avant).

**4.3.2** En l'occurrence, selon l'extrait de « Suivi des envois » de La Poste, la décision du 7 mai 2020, expédiée le même jour par courrier A Plus, a été distribuée « via case postale » le vendredi 8 mai 2020 à 06:11. Le délai de distribution, soit un jour, correspond au traitement ordinaire d'un courrier A Plus et ne laisse à ce stade supposer aucune irrégularité dans la transmission du courrier. Cette pièce, en tant qu'indice, permet donc à la Cour de céans de retenir, dans le sens d'une présomption, que l'envoi en question a été correctement notifié dans la case postale de la fiduciaire (cf. consid. 4.1.6 ci-avant).

**4.3.3** Les critiques que la recourante formule dans son recours ne suffisent pas à renverser la présomption précitée.

D'abord, le fait qu'aucun numéro de case postale ne figure dans l'extrait de « Suivi des envois » n'est pas déterminant, dès lors que La Poste atteste avoir remis la décision du 7 mai 2020 à l'adresse d'expédition mentionnée sur ladite décision, laquelle mentionne le numéro de case postale de la fiduciaire (cf. Décision, p. 10 et pièce 18.1). A cela s'ajoute que l'absence d'identification du numéro de case postale dans l'extrait « Track & Trace » n'a rien d'inhabituel, voire semble même constituer une pratique de La Poste (cf. parmi d'autres arrêts du TAF A-1341/2021 du 4 mai 2021 consid. 4 et A-6153/2020 précité consid. 3.1 où les extraits mentionnent également que l'envoi a été distribué « via case postale »). Partant, cet élément est insuffisant pour renverser la présomption de notification du 8 mai 2020.

Les reproches formulés quant au mode de transmission choisi en lieu et place du courrier recommandé ne sauraient non plus être retenus, au risque de procéder à un contrôle purement abstrait qui ne serait pas compatible avec la présomption posée. Comme exposé ci-dessus (cf. consid. 4.1.2 et 4.1.6 ci-avant), la forme de notification d'une décision par envoi A Plus a été validée, aussi dans le présent domaine, par les juridictions fédérales. A cela s'ajoute que l'envoi recommandé n'aurait en tous les cas pas bénéficié d'une force probante accrue, étant donné qu'en raison de la situation pandémique actuelle « le facteur ou la factrice sign[ait] pour le client [...] au moment de la distribution » (cf. Décision, pièce 19.3). Rappelons à cet égard qu'un courrier recommandé peut également être réceptionné par un employé de l'entreprise destinataire (cf. ATF 117 III 5 consid. 1). Les mêmes arguments auraient ainsi également pu être soulevés par la recourante dans cette hypothèse pour plaider la notification irrégulière de la décision du 7 mai 2020.

Les considérations du paragraphe précédent valent également en ce qui concerne les griefs d'ordre général liés à la situation pandémique actuelle, ayant en substance trait à l'insécurité juridique qui découlerait de l'envoi par courrier A Plus. En effet, si la recourante devait être suivie dans son argumentation, alors tout destinataire d'une décision administrative pourrait prétendre ne jamais avoir reçu l'acte formel de bonne foi, en raison d'une surcharge de travail de La Poste depuis le début de l'année 2020. Une telle approche aurait pour effet de permettre l'octroi d'un nouveau délai dans toutes les causes dans lesquelles une décision est entrée en force depuis plus d'une année, ce qui créerait une incertitude juridique parfaitement incompatible avec la sécurité du droit. C'est pour cette raison que la simple hypothèse d'une distribution postale irrégulière, laquelle ne peut jamais être exclue, ne suffit pas en soi à renverser la présomption de notification régulière ; il faut des indices concrets d'une erreur (cf. consid. 4.1.6 ci-avant).

Enfin, l'attestation sur l'honneur de la société fiduciaire, mandatée à cette époque par la recourante, ne saurait en aucun cas démontrer une quelconque irrégularité dans la notification de la décision du 7 mai 2020, malgré tout le sérieux et le professionnalisme qu'on saurait lui attribuer dans la gestion de ses mandats. D'une part, seul l'un des deux employés de la société destinataires de la décision a signé cette attestation, ce qui laisse la question ouverte de savoir si l'autre employé a réceptionné le courrier. D'autre part, en tous les cas, il ne suffit pas de prétendre n'avoir jamais eu connaissance de la décision précitée, mais bien plus de démontrer au de-

gré de la vraisemblance prépondérante que cette décision n'est jamais entrée dans la sphère de puissance de la fiduciaire (cf. consid. 4.1.4 ci-avant), ce qui ne suppose pas forcément une prise de connaissance effective.

**4.4** En outre, matériellement, l'attestation repose essentiellement sur une « profession de diligence » à la fois de la recourante elle-même – elle n'aurait jamais manqué un tel délai – ainsi que sur le professionnalisme de sa société fiduciaire – elle non plus n'aurait jamais manqué un tel délai. Or, à bien examiner cette diligence durant la procédure devant l'autorité inférieure, il ne peut être d'emblée exclu que la recourante ou sa mandataire aient laissé écouler le délai de contestation sans l'utiliser. En effet, la recourante et la société fiduciaire n'ont pas fait montre d'une diligence exemplaire, ni d'un respect scrupuleux des délais durant la procédure ayant abouti à la décision du 7 mai 2020, ce qu'atteste notamment l'absence de réponse à la dernière prolongation de délai octroyée par l'AFC (cf. Décision, p. 3). De même, la recourante ne s'est enquis qu'en date du 16 octobre 2020 auprès de l'AFC de ce qu'elle était toujours en attente d'une décision de cette autorité alors qu'il leur avait été signalé que dite décision devait intervenir au plus tard avant la prescription relative du droit de taxer, soit dans le courant du printemps 2020 (cf. Décision, pièce 14) ; cette prise de contact doit donc être considérée comme excessivement tardive et démontre également d'un manque de suivi du dossier. Ces éléments suffisent à considérer que la présomption de notification en date du 8 mai 2020 n'a pas été renversée. En ce sens, la recourante ne saurait tirer d'argument de l'arrêt cantonal qu'elle invoque : non seulement, dans l'arrêt de la Cour de Justice de la République et du canton de Genève (ATA/687/2020 du 21 juillet 2020), dans lequel la notification irrégulière avait été admise se fondait sur le comportement exemplaire du requérant durant la procédure préalable ; mais surtout, il s'agissait de décisions notifiées par courrier simple, et non pas par courrier A Plus comme en l'espèce, à un domicile professionnel genevois d'un administré domicilié en France.

**4.5** En résumé, il faut constater que la recourante échoue à démontrer avec un certain degré de vraisemblance que la décision ne lui a pas été notifiée au 8 mai 2020. Par conséquent, la décision déploie ses effets et la réclamation du 19 février 2021, postée au-delà du délai légal utile de 30 jours à compter de la réception de la décision précitée, était tardive.

## **5.**

**5.1** Contrairement aux délais impartis par une autorité, dont la prolongation est possible pour autant que des motifs suffisants le justifient et que la partie en fasse la demande avant son expiration (cf. art. 22 al. 2 PA), les délais

fixés par la loi ne peuvent pas être prolongés (cf. art. 22 al. 1 PA). Cela étant, 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 l'art. 24 al. 1 PA). Si le délai a été fixé par l'autorité, la demande doit en principe être introduite devant cette même autorité (cf. arrêt du TF 2C\_845/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2 ; arrêt du TAF A-3000/2016 du 22 septembre 2016 consid. 3 ; PATRICIA EGLI, Praxiskommentar VwVG, n° 14 ad art. 24).

**5.2** Pour qu'il y ait matière à restitution de délai, le requérant doit notamment avoir été empêché d'agir sans qu'aucune faute ne lui soit imputable (cf. ATF 114 Ib 67 consid. 2d, 114 II 181 consid. 2, 108 V 109 consid. 2b et 2c ; arrêts du TF 2C\_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3.2, 2C\_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 7.2). Tel est notamment le cas lorsque l'empêchement résulte d'une catastrophe naturelle, d'obligations militaires ou d'une maladie grave et soudaine (impossibilité objective), ou encore lorsque l'omission est consécutive à une erreur non fautive (impossibilité subjective), mais non lorsque le requérant a manqué le délai en raison d'une surcharge de travail, d'un manque d'organisation ou d'une absence pour cause de vacances (cf. arrêt du TF 2C\_699/2012 précité consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-355/2018 précité consid. 7.2). D'une manière générale, la jurisprudence est très restrictive en matière de restitution de délai (cf. ATF 125 V 262 consid. 5d, 124 II 358 consid. 2 ; arrêt du TAF A-355/2018 précité consid. 7.2). L'autorité ne dispose en outre d'aucune marge d'appréciation dans l'application de l'art. 24 al. 1 PA, en ce sens que, s'il n'existe aucun motif valable de restitution, elle doit rejeter la demande (cf. arrêt du TF 2C\_699/2012 précité consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-355/2018 précité consid. 7.2).

**5.3** Une décision qui n'a pas été valablement notifiée ne déploie aucun effet juridique ; les délais ne commencent pas à courir (cf. art. 38 PA). On ne peut par conséquent pas reprocher à un administré d'avoir omis de respecter un délai. Une restitution pour cause d'inobservation de délais au sens de l'art. 24 PA n'entre dès lors pas en ligne de compte. En effet, à l'évidence, peut seul faire usage de la possibilité de former un recours celui qui a valablement reçu un prononcé, que ce soit réellement ou fictivement (cf. ATF 142 IV 201 consid. 4.2 ; arrêts du TF 6B\_704/2015 du 16 février 2016 consid. 2.4, 6B\_1155/2014 du 19 août 2015 consid. 2).

La question de la restitution du délai de recours contre une décision administrative ne se pose ainsi que dans l'hypothèse où le délai n'a pas été observé. Cela suppose que le délai de recours ait couru, ce qui suppose à son tour que la décision ait été valablement notifiée, que ce soit réellement ou fictivement.

**5.4** En l'occurrence, la recourante conjugue de manière confuse la réalisation de la condition de l'empêchement non fautif avec la notification irrégulière de la décision du 7 mai 2020. Dans la mesure où, comme on l'a vu, la restitution du délai suppose en premier lieu une notification valable de la décision (cf. consid. 5.3 ci-avant), cet argument doit être écarté d'emblée. Faute pour la recourante d'avoir motivé son grief sous un autre angle, il convient de ne pas examiner plus avant les conditions de cette institution, qui pour le surplus, ne semblent manifestement pas remplies.

## **6.**

A des fins de complétude, il sied encore de déterminer si la réclamation du 19 février 2021 de la recourante peut être considérée comme une demande de réexamen de la décision du 7 mai 2020, au sens de l'art. 66 PA.

**6.1** Une fois qu'une décision administrative est entrée en force (soit qu'elle n'ait pas fait l'objet d'un recours, soit qu'un recours contre celle-ci ait été déclaré irrecevable), il est possible d'adresser une demande de réexamen à l'autorité administrative qui l'a rendue en vue de sa reconsidération. Cette requête – non soumise à des exigences de délai ou de forme – n'est pas expressément prévue par la PA ; la jurisprudence et la doctrine l'ont cependant déduite de l'art. 66 PA, qui prévoit le droit de demander la révision des décisions de l'autorité de recours, et des art. 8 et 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 19 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1 ; ATAF 2008/52 consid. 3.2.3 ; arrêt du TAF A-1561/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.2.1 et les références citées ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>e</sup> éd., 2018, n° 1421 p. 491 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., n° 735 p. 258). Si une telle requête peut être présentée en tout temps et n'est en particulier pas soumise aux délais applicables aux demandes de révision proprement dite (soit les délais de l'art. 67 PA), l'autorité saisie est toutefois fondée à estimer qu'elle est tardive en application du principe de la bonne foi (cf. JAAC 2000/64.99 ; TANQUEREL, op. cit., n° 1416 p. 489 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 398).

**6.2** Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à cer-

taines conditions. Tel est le cas, lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision prévus par l'art. 66 PA, notamment une irrégularité de la procédure ayant abouti à la première décision ou des faits, respectivement des moyens de preuve nouveaux et importants ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable – dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique – depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATAF 2010/27 consid. 2.1 qui parle de demande d'adaptation dans ce dernier cas et de reconsidération qualifiée dans le premier). En présence de l'un de ces motifs, l'autorité doit entrer en matière et cela fait, dans une deuxième étape, elle examinera si le motif retenu conduit effectivement à une modification de la décision à réviser (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., p. 398). Dans les autres situations, l'autorité administrative n'est pas tenue de réexaminer sa décision, mais est libre de le faire (cf. ATAF 2010/5 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-837/2019 du 19 juillet 2019 consid. 4.2.2).

**6.3** Selon la pratique en vigueur en matière de révision, applicable par analogie à l'institution du réexamen, les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision ou le réexamen d'une décision entrée en force que s'ils sont pertinents et suffisamment importants pour conduire à une nouvelle appréciation de la situation (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1, 131 II 329 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-3595/2015 du 21 septembre 2016 consid. 2.1.2). En d'autres termes, il est nécessaire que les faits nouveaux soient décisifs et que les moyens de preuve offerts soient propres à les établir. Par faits nouveaux, il faut comprendre des faits que le requérant ne connaissait pas lors de la première décision ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1). Cela implique aussi qu'il doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on peut exiger de lui. Celle-ci fera en particulier défaut si la découverte du fait ou du moyen de preuve est le fruit de recherches qui auraient pu et dû être effectuées plus tôt (cf. ATAF 2013/37 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-837/2019 précité consid. 4.2.3).

En effet, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni surtout viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours (cf. ATF 138 I 61 consid. 4.5, 136 II 177 consid. 2.1 s. et les références citées). Elle ne saurait non plus viser à supprimer une erreur de droit, à bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire (cf. arrêt du TAF A-837/2019 précité consid. 4.2.3 ; AUGUST MÄCHLER, in : Auer/Mauer/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das

Verwaltungsverfahren [VwVG], 2<sup>e</sup> éd., 2019, n° 18 ad art. 66 ; KARIN SCHERRER REBER, in : Praxiskommentar VwVG, n° 31 ad art. 66). Une décision infondée à l'origine, mais non contestée, n'a pas à être modifiée par la suite du seul fait qu'il résulte de jugements rendus dans des procédures parallèles que la situation juridique diffère de celle qu'a retenue l'autorité qui a rendu la décision initiale. Par principe, une erreur dans l'application du droit doit être invoquée à l'aide des voies de recours ordinaires ouvertes contre la décision et l'on ne peut revenir sur celle-ci que de manière exceptionnelle si elle est affectée d'erreurs matérielles particulièrement graves (cf. arrêt du TF 2C\_114/2011 du 29 août 2011 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-837/2019 précité consid. 4.2.3).

**6.4** Saisie d'une demande de réexamen, l'autorité inférieure doit tout d'abord décider si elle entre en matière ou non. La non-entrée en matière constitue une décision au sens de l'art. 5 PA contre laquelle le requérant peut seulement recourir en alléguant que ladite autorité a nié à tort l'existence des conditions requises pour l'obliger à statuer au fond et le Tribunal administratif fédéral ne peut qu'inviter cette dernière à examiner la demande au fond, s'il admet le recours. Les conclusions du recourant (soit « l'objet du litige ») sont en effet limitées par les questions tranchées dans le dispositif de la décision querellée (soit « l'objet de la contestation » ; cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3). Celles qui en sortent, en particulier les questions portant sur le fond de l'affaire, ne sont pas recevables (cf. ATF 135 II 38 consid. 1.2 ; arrêt du TF 2C\_555/2015 du 21 décembre 2015 consid. 4). Une exception paraît justifiée lorsque – sans s'en tenir strictement aux conditions de recevabilité –, l'autorité inférieure a clairement indiqué que, dans l'hypothèse où elle serait entrée en matière, la demande aurait dû être rejeté (cf. ATAF 2010/27 consid. 2.1.3 in fine).

**6.5** En l'occurrence, la recourante a produit, en date des 19 mai et 12 juillet 2021, de nouvelles comptabilités et pièces justificatives (relevés bancaires, tickets, factures) pour les périodes fiscales 2012 à 2013. A l'avis de l'autorité inférieure, ces pièces auraient pu, respectivement auraient dû être produites dans la procédure ayant conduit à la décision du 7 mai 2020, ce d'autant plus qu'elle lui avait accordé, en vain, plusieurs prolongations de délai pour ce faire. La recourante ne démontre pas non plus en quoi il lui était objectivement impossible de transmettre les pièces précitées dans les délais fixés par l'AFC, ni ne prouve avoir fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait exiger d'elle dans ce cadre, si bien que les pièces en cause ne sauraient être qualifiées comme faits ou moyens de preuve nouveaux au sens de la jurisprudence précitée (cf. consid. 6.3 ci-avant).

Vu que les conditions du réexamen n'apparaissent nullement remplies, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a déclaré irrecevable la demande (implicite) de réexamen de la recourante en ce sens, après lui avoir donné la possibilité de la motiver pleinement. A ce sujet, la recourante invoque encore le dommage qu'elle aurait prétendument subi en commandant de nouvelles comptabilités pour les besoins de la cause pour finalement voir sa requête être déclarée irrecevable. Ce grief est manifestement mal fondé dès lors que l'autorité inférieure ne lui a jamais ordonné de produire les pièces en question ; plutôt, l'AFC lui a octroyé un délai supplémentaire pour faire valoir ses droits, notamment en vue d'obtenir éventuellement un réexamen de la décision du 7 mai 2020. A cela s'ajoute que ces pièces auraient déjà dû être produites au stade de la procédure préalable, si bien que les coûts engendrés par cette production tardive ne sauraient être imputés à l'AFC.

#### **7.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 1'000.–, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, le solde de CHF 3'250.- lui étant restitué dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

*(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 1'000.- francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée d'un montant de 4'250.- francs. Le solde de l'avance de frais sera remboursé à la recourante après l'entrée en force du présent arrêt.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)

Les voies de droit figurent en page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 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 doit être rédigé dans une langue officielle, 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 en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :