Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-2664/2012

Arrêt du 17 décembre 2012

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____ Sàrl,
représentée par (…), avocat,
recourante,

contre

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

Objet

TVA; réclamation; décision d'irrecevabilité de l'AFC;
délai pour compléter une écriture; art. 52 PA et art. 83 LTVA;
période du 1er trimestre 2007 au 2e trimestre 2008,
et 4e trimestre 2008.

Faits :

A.
La société A._____ Sàrl (ci-après: la recourante) a, selon les indications du registre du commerce, le but suivant: "acquisition, aliénation d'immeubles; expertises immobilières; promotions immobilières; import-export et toutes opérations convergentes". Elle a son siège à (…). Elle a été inscrite au registre des contribuables TVA du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009.

B.
Par décompte complémentaire n° (…) du 12 décembre 2008, l'Administration fédérale des contributions (ci-après l'autorité inférieure ou l'AFC) a réclamé Fr. 63'397.-- à la recourante, estimant que celle-ci avait effectué des mises en compte de l'impôt préalable à tort. Le décompte concernait toutes les périodes fiscales de l'année 2007, ainsi que le premier, le deuxième et le quatrième trimestre de l'année 2008.

C.
La recourante n'ayant pas acquitté la dette, l'AFC a engagé une procédure à son encontre auprès de l'office des poursuites de (…). Celui-ci a procédé à la notification d'un commandement de payer le 25 novembre 2009. La recourante a fait opposition. Par décision du 26 avril 2010, l'AFC a fixé le montant dû à Fr. 51'973.14, plus les intérêts à hauteur de Fr. 5'089.-- et de Fr. 96.--. L'AFC a également levé l'opposition de la recourante à concurrence du total de ces montants.

D.
Le 4 juin 2010, la recourante a adressé une réclamation à l'AFC contre la décision précitée. Quasiment deux ans plus tard, soit le 5 mars 2012, l'AFC a fait savoir à la recourante que sa réclamation ne répondait pas aux formes minimales imposées par la loi. Elle lui a imparti un délai de dix jours, non prolongeable, pour régulariser son écriture. Par télécopie du 14 mars 2012, la mandataire de la recourante a informé l'AFC que "son client" (par quoi il faut vraisemblablement entendre le gérant de la recourante) était absent et qu'elle ne pourrait agir qu'à la fin du mois de mars 2012.

E.
Le 11 avril 2012, l'AFC a rendu une décision par laquelle elle a déclaré la réclamation de la recourante irrecevable pour vice de forme. Le 15 mai 2012, la recourante a déposé un recours devant le Tribunal administratif fédéral. Elle réclame l'annulation de la décision du 11 avril 2012 et le ren-

voi du dossier à l'AFC pour examen au fond. L'AFC a conclu au rejet du recours par réponse du 13 juillet 2012.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1

1.1.1 Sous réserve des exceptions 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. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'Administration fédérale des contributions (ci-après l'AFC) étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

1.1.2 Selon l'art. 83 al. 1 de la loi sur la TVA du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès de cette même autorité. Les décisions sur réclamation sont ensuite sujettes à recours auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. art. 31 et 32 al. 2 let. a LTAF). La décision (d'irrecevabilité) attaquée étant une décision sur réclamation, rendue après qu'une première décision (du 26 avril 2010) eut été contestée par la recourante, la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donnée.

1.1.3 Enfin, posté le 15 mai 2012, alors que la décision attaquée, datée du 26 avril 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une expédition de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). La recourante étant directement touchée par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

1.2

1.2.1 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés, en l'espèce, entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2008, la présente affaire est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

1.2.2 Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA. La portée de cette disposition doit cependant être ramenée à sa juste mesure. Ainsi, seules les règles de procédure doivent être appliquées aux affaires en cours. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver à s'appliquer aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.3.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2). S'agissant toujours des dispositions de procédure, le droit de procédure applicable est celui qui se trouve en vigueur au moment où l'acte de procédure concerné est accompli (cf. par exemple arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.2, et les références citées). En l'occurrence, la réclamation de la recourante et la décision attaquée datent des 4 juin 2010 et 12 mars 2012 respectivement. Elles sont postérieures à l'entrée en vigueur du nouveau droit. Ainsi que l'a relevé l'autorité inférieure, c'est donc selon ce nouveau droit que doivent se déterminer les conditions de forme applicables à la réclamation de la recourante.

1.3

1.3.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜL-

LER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, ch. 1758 ss).

1.3.2 Le contenu de la décision attaquée - plus particulièrement son dispositif - délimite l'objet du litige (cf. par exemple arrêts du Tribunal administratif fédéral A-165/2008 du 22 juin 2009 consid. 3, A-1536/2006 du 16 juin 2008 consid. 1.4.1 et les références citées). Dans le cas présent, il s'agit de savoir si l'autorité inférieure a refusé à juste titre d'entrer en matière sur la réclamation de la recourante. Dans ce cadre, seuls peuvent être soulevés des griefs relatifs à la question de l'irrecevabilité; les conclusions ne peuvent tendre qu'au prononcé de l'entrée en matière et non, par exemple, à la réforme ou à l'annulation sur le fond de la décision attaquée (cf. ATF 132 V 74 consid. 1.1, 124 II 499 consid. 1, 118 Ib 134 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2975/2010 du 8 juin 2010, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 1.2 et les références citées). En d'autres termes, le fond de l'affaire ne doit pas être abordé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6922/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.3, A-5798/2007 du 6 juillet 2009 consid. 1.4, A-1504/2007 du 19 janvier 2009 consid. 1.3).

1.3.3 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 122 V 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

2.

2.1 Les règles de forme à observer par la partie qui souhaite formuler une réclamation en matière de TVA se trouvent à l'art. 83 al. 2 LTVA. Selon cette disposition, la réclamation doit être adressée par écrit à l'AFC. Elle doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve et porter la signature du réclamant ou de son mandataire. Ce dernier doit justifier de ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite. Les moyens de preuve doivent être spécifiés dans le mémoire de recours et annexés à ce dernier.

Cet article est l'équivalent des art. 52 al. 1 PA (sous réserve de ce qui concerne la procuration), 64 al. 3 aLTVA et 52 al. 2 de l'ancienne ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). La jurisprudence et la doctrine relatives à ces articles peuvent donc servir de source d'inspiration.

En pratique, et spécialement lorsqu'une partie n'est pas représentée par un avocat ou par une personne habituée aux règles de procédure, l'administration se montre relativement souple quant au respect des conditions de forme susmentionnées. Il faut qu'il soit possible de déduire de l'acte que la décision prise préalablement est contestée et l'on doit pouvoir comprendre sur quoi porte la contestation (cf. ISABELLE HOMBERGER GUT in mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (édit.), Bâle 2000, ch. 13 ad art. 64 aLTVA; cf. aussi ATF 112 Ib 634 consid. 2b; arrêt du Tribunal fédéral du 13 octobre 1998 publié in Archives 68 p. 434 consid. 6b/cc). Une motivation sommaire devrait suffire, même si le Tribunal fédéral s'est parfois montré plus exigeant, en particulier par rapport à l'envoi simultané des preuves disponibles (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 901 ch. 298 s., qui renvoie à RDAF 1999 II p. 169).

2.2 La régularisation des réclamations est réglée à l'art. 83 al. 3 LTVA: "Si la réclamation ne remplit pas ces conditions [soit celles qui ont été décrites au consid. 2.1 ci-avant] ou que les conclusions ou les motifs n'ont pas la clarté requise, l'AFC impartit au réclamant un délai supplémentaire de courte durée afin qu'il régularise sa réclamation. Elle l'avise que, s'il ne fait pas usage de cette possibilité dans le délai imparti, elle statuera sur la base du dossier ou que, si les conclusions, les motifs, la signature ou la procuration font défaut, elle déclarera la réclamation irrecevable."

L'art. 52 al. 2 et 3 PA contient grosso modo les mêmes règles au sujet des recours. Les art. 64 al. 4 et 5 aLTVA et 52 al. 3 et 4 aOTVA prévoyaient un régime similaire sous l'ancien droit. A nouveau, on peut donc se référer à la jurisprudence et à la doctrine y relatives.

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a insisté sur le fait que le délai de régularisation doit être court. Il ne devrait ainsi pas dépasser trois jours. En effet, il ne faut pas qu'une partie profite de ce délai pour obtenir, de manière discrétionnaire, une prolongation du délai de recours légal (cf. arrêts du Tribunal fédéral du 20 septembre 2001 publié in Archives de

droit fiscal suisse [Archives] 72 p. 429 consid. 2b, du 13 octobre 1998 publié in Archives 68 p. 434 consid. 6b/cc, du 2 juin 1998 publié in Archives 67 p. 747 consid. 3; ATF 121 II 252 consid. 4b, 112 Ib 634 consid. 2c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1471/2006 et A-1472/2006 du 3 mars 2008 consid. 2.2). Toutefois, la règle des trois jours n'est pas absolue; comme l'indique l'emploi du conditionnel, un délai plus long n'est pas à exclure, selon les circonstances. De même, puisqu'il s'agit d'un délai fixé par l'autorité, une prolongation est envisageable, sur demande de la partie concernée (art. 22 al. 2 PA; cf. FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Felix Geiger/Regine Schluckebier (édit.), Zurich 2012, ch. 16 ad art. 83 LTVA; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, in: VwVG: Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (édit.), Zurich 2009, ch. 114 ad art. 52 PA).

2.3 Comme toutes les règles de procédure, l'art. 83 al. 3 LTVA doit être appliqué en tenant compte des principes généraux du droit. Entrent en particulier en ligne de compte l'interdiction du formalisme excessif, la protection de la bonne foi et le droit d'être entendu.

Le formalisme excessif représente une catégorie particulière de déni de justice. Il est réalisé lorsque la stricte application d'une règle de procédure est excessive, ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, qu'elle devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la mise en œuvre du droit ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (cf. art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]; ATF 128 II 139 consid. 2.a, 127 I 31 consid. 2.a.bb; 125 I 166 consid. 3.a). Le principe postule une sorte d'application du principe de la proportionnalité, sous l'angle de l'exigence d'un rapport raisonnable entre le but poursuivi et les moyens employés à cette fin (ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 2e éd., Berne 2006, n° 1304).

Le principe de la bonne foi est garanti par l'art. 9 Cst. Il constitue une émanation d'un principe plus général, celui de la confiance, lequel suppose que les rapports juridiques se fondent et s'organisent sur une base de loyauté et sur le respect de la parole donnée. Il implique en particulier que les autorités ne doivent pas agir de manière contradictoire ni créer de fausses apparences (ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8e éd., Zurich/Bâle/Genève 2012, n° 820; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., no 1159 et 1163; cf., sur ce principe, ATF 131 II 627 consid. 6.1; arrêts du Tribunal administratif fédé-

ral A-3211/2009 du 26 octobre 2011 consid. 5.1.1, A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 4.2.3).

Le droit d'être entendu découle de l'art. 29 al. 2 Cst. Il garantit entre autres aux parties le droit de recevoir des décisions motivées. La motivation fournie par l'autorité doit ainsi être suffisante pour permettre à la personne concernée de contester la décision rendue de manière appropriée. L'autorité doit en particulier indiquer, ne serait-ce que brièvement, les considérations par lesquelles elle s'est laissé guider pour rendre sa décision (cf., par exemple, arrêt du Tribunal fédéral 134 I 83 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.2.3, A-1603/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.1). Elle doit, plus spécifiquement, examiner et traiter les problèmes pertinents de la cause (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit. n° 1334).

3.
En l'espèce, il convient d'examiner si la réclamation déposée par la recourante le 23 avril 2010 respectait les conditions de forme prévues par la LTVA (cf. consid. 3.1 ci-après), puis de se demander si le délai de régularisation accordé par l'autorité inférieure était admissible eu égard à sa brièveté (cf. consid. 3.2 ci-dessous).

3.1 La réclamation de la recourante du 4 juin 2010 ne s'annonce pas comme telle. Il s'agit d'un bref courrier dans lequel la recourante indique qu'elle remettra ultérieurement des décomptes rectifiés des années 2007 à 2009, après qu'il serait apparu que "des prestations importantes de la société ne sont pas soumises à la TVA". Incidemment, la recourante indique à l'administration ceci: "Pour la bonne forme, nous vous prions de considérer la présent[e] comme réclamation au sens de l'article 83 al. 1 LTVA."

Comme l'autorité inférieure l'a constaté, la recourante n'a ainsi fourni ni conclusions, ni motivation, ni moyens de preuve dans le cadre de sa réclamation. On ne saurait considérer que la seule phrase "des prestations importantes de la société ne sont pas soumises à la TVA" suffise à exprimer les motifs de la réclamation. Le fax du 14 mars 2012 par lequel la mandataire de la recourante informe l'AFC qu'elle ne pourra pas régulariser la réclamation dans le délai imparti ne contient aucune information supplémentaire.

La recourante considère que l'AFC aurait dû déduire les motifs de sa réclamation d'un téléphone du 4 juin 2010, lors duquel elle aurait exprimé

son point de vue oralement. Toutefois, la loi prévoit clairement que la réclamation doit avoir lieu par écrit (art. 83 al. 2 LTVA) et l'on ne saurait conclure d'un téléphone, dont l'objet reste au demeurant tout à fait obscur, que l'administration est suffisamment renseignée sur les motifs d'une réclamation. De même que l'assujetti a le droit d'obtenir des décisions motivées par écrit, de même l'administration doit-elle recevoir les griefs des contribuables – même rédigés sommairement – sous forme écrite. C'est le seul moyen qui permette d'établir les problèmes de manière claire et de contrôler les réponses qui leur sont apportées.

Dans la mesure où les motifs de la réclamation sont de toute façon insuffisants, il n'est pas nécessaire de se demander si, comme le prétend la recourante, l'autorité inférieure aurait dû déduire les conclusions du contexte, dans la mesure où celles-ci ne sont pas formulées explicitement. Toutefois, le Tribunal de céans doute qu'une telle manière de voir soit défendable ici. Le courrier du 4 juin 2010 n'explique absolument pas ce qui est réclamé et annonce juste la production de documents. On peut à la limite admettre que, en présence de motifs clairs, l'administration doive interpréter des conclusions mal formulées; mais ici, en l'absence de motifs précis, on ne peut attendre de l'administration qu'elle reconstitue à la fois les raisons et les conclusions de la réclamation, a fortiori en l'absence de toute preuve ou pièce. Un simple "obiter dictum" d'une partie ne saurait suffire à fonder une réclamation complète et l'on ne peut reprocher à l'administration de faire preuve de formalisme excessif lorsqu'elle demande la régularisation de l'acte.

Sur cette base, force est de constater que la réclamation litigieuse ne satisfait pas aux exigences de motivation minimum de la loi (cf. consid. 2.1 ci-dessus). C'est donc à juste titre que l'AFC a imparti à la recourante un délai pour régulariser son écriture.

3.2 L'AFC a accordé à la recourante un délai de dix jours, à compter de la notification, pour procéder à la régularisation. La recourante considère que, après deux ans d'inactivité, l'administration serait tombée dans l'arbitraire et aurait abusé de son pouvoir d'appréciation en lui impartissant un délai aussi court et en lui refusant d'avance une prolongation.

3.2.1 Certes, l'art. 83 al. 3 LTVA (l'art. 59 al. 2 PA respectivement) doit permettre aux parties de corriger un acte de procédure déficient et non de gagner du temps (cf. consid. 2.2 ci-dessus). Il ne serait pas juste que la partie qui se montre négligente bénéficie d'un délai plus long pour élaborer son recours ou sa réclamation que celle qui fait l'effort de produire

d'emblée un acte correct. Dès lors, comme l'indique la jurisprudence susmentionnée (cf. consid. 2.2 ci-dessus), le délai de régularisation doit être court, afin qu'il serve uniquement à opérer les corrections nécessaires.

Néanmoins, on peut se demander si, après qu'une réclamation ou un recours a attendu deux ans ou presque, la règle en question garde sa pertinence. Après une telle attente, le risque d'abus devient nettement moindre. Si une partie a escompté tirer profit du délai de régularisation pour améliorer ses arguments, elle a déjà eu amplement le temps d'y réfléchir et ce n'est plus en lui impartissant un délai très court qu'on l'empêchera de profiter de la situation.

En revanche, il est certainement moins facile de répondre à une requête qui concerne une affaire oubliée depuis des mois que de corriger un acte qu'on vient d'envoyer à l'autorité. De plus, lorsqu'un acte de partie pose problème, l'autorité le fait en général savoir rapidement. Donc, si aucune remarque n'est formulée par celle-ci dans un délai raisonnable, cela signifie le plus souvent que l'acte en question ne doit pas être corrigé à la forme. Il est douteux qu'on puisse exiger d'un citoyen qu'il reste des années sur le qui-vive, après avoir envoyé quelque chose à l'autorité, pour être prêt à le régulariser en tout temps en quelques jours. Ainsi, il semble judicieux de faire preuve de souplesse dans la fixation du délai de régularisation lorsque l'autorité ne remarque pas d'emblée qu'un acte est vicié ou qu'elle n'en réclame pas directement la correction. Reste à savoir si, en l'occurrence, le comportement de l'autorité prête le flanc à la critique.

3.2.2 Dans son courrier du 4 juin 2010, la recourante indique d'emblée qu'elle va produire de nouveaux décomptes à la suite de la discussion téléphonique qu'elle a eue avec l'autorité inférieure. Il s'agit même de l'objet principal de ce courrier, qui ne sert qu'accessoirement à faire valoir une réclamation. Sur cette base, l'administration pouvait s'attendre un complément spontané de la part de la recourante et il était normal que celle-ci n'exige pas immédiatement la régularisation de l'acte. Agissant ainsi, elle faisait même preuve de bienveillance, puisque cela donnait à la recourante le temps d'établir les documents nécessaires. Cependant, la recourante ne s'étant plus manifestée ensuite, l'autorité inférieure n'avait d'autre choix que de lui fixer un délai formel de régularisation. En fixant ce délai à dix jours, cette dernière a déjà largement prolongé le délai habituel, qui est plutôt de trois jours (cf. consid. 2.2 ci-dessus). De ce point de vue, l'autorité inférieure a agi de manière correcte et elle a su tenir compte des circonstances.

3.2.3 Il faut encore se demander si la problématique de la prolongation de délai a été traitée de manière appropriée. L'autorité inférieure a indiqué d'emblée dans son courrier du 5 mars 2012 (pièce 17 de l'AFC) qu'elle n'accorderait aucune prolongation de délai. Par télécopie du 14 mars 2012, la fiduciaire de la recourante a néanmoins indiqué à l'autorité inférieure que "son client" était absent et qu'il ne lui serait possible de répondre que pour la fin du mois de mars 2012. Même si le fax en question ne se présente pas explicitement comme une requête de prolongation de délai, telle est indubitablement sa substance (sur l'interprétation des déclarations de partie dans le cadre d'une procédure, voir par exemple ATF 126 II 97 consid. 4.b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_350/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2.4).

Dans la décision attaquée, l'autorité inférieure n'examine pas la question de la prolongation de délai. Elle estime apparemment que sa réponse à la requête de la recourante se trouve déjà dans le courrier du 5 mars 2012, qui exclut toute prolongation du délai de dix jours, et qu'il n'y a donc plus besoin de se pencher sur ce sujet. Cependant, dans le cas présent, cette pratique est contestable.

Par essence, la prolongation de délai doit permettre à l'autorité de tenir compte des circonstances qui justifient de reporter l'échéance de délais qu'elle a elle-même fixés. Or, lorsque l'administration rompt subitement une période de silence de presque deux ans, elle doit s'attendre à ce que la situation ait changé, à ce qu'il soit plus difficile de répondre à ses exigences ou, simplement, à ce que l'assujetti ne soit pas en mesure de réagir immédiatement. De ce point de vue, un refus préalable et général de toute prolongation de délai paraît difficilement compatible avec le principe de la bonne foi et l'interdiction du formalisme excessif. D'une part, l'administration agirait de manière contradictoire en tolérant une longue attente, puis en exigeant soudainement une réaction rapide. D'autre part, l'art. 83 al. 3 LTVA ne se prête pas à une interprétation schématique, qui fasse abstraction du cas d'espèce.

Si, de plus, la partie concernée demande une prolongation de délai, l'administration ne peut se contenter de la rejeter en faisant référence, implicitement de surcroît, à son refus de principe, sans examiner les motifs invoqués. Comme on l'a vu, le droit d'être entendu inclut également le droit d'obtenir des décisions motivées. A cet égard, la décision attaquée s'avère également insuffisante, puisqu'elle n'explique pas en quoi la requête de la recourante devrait être rejetée eu égard aux circonstances.

Enfin, le délai de dix jours fixé par l'autorité inférieure ne paraît pas en lui-même si long qu'il exclue d'emblée toute prolongation. L'unité de temps en cause reste le jour, et non le mois ou l'année. Que, après qu'un dossier soit resté en attente si longtemps, on accorde à un contribuable quelques jours de plus ne saurait lui offrir un avantage considérable ni remettre en cause le déroulement général de la procédure.

Au vu de ce qui précède, il faut constater que l'AFC a violé le droit fédéral en indiquant d'emblée que le délai qu'elle fixait était non prolongeable et en omettant de statuer sur la prolongation requise par la recourante. Il convient ainsi de lui renvoyer le dossier pour qu'elle traite de la requête en question, le Tribunal de céans n'étant pas en mesure de prendre lui-même une décision sur ce point.

4. En application des considérants, le recours doit être admis. Selon l'article 63 al. 1 PA, les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe. Toutefois, en application de l'art. 63 al. 2 PA, aucuns frais de procédure ne peuvent être mis à la charge des autorités inférieures déboutées.

L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 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'art. 14 al. 2 FITAF indique que le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, il fixe l'indemnité sur la base du dossier.

En l'occurrence, la recourante obtient gain de cause, de sorte que les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de l'AFC. L'avance de frais de Fr. 1'000.-- versée par la recourante devra lui être restituée. Vu l'issue du litige, la recourante, qui est représentée par un avocat, a droit à des dépens. En l'absence de décompte, le Tribunal de céans estime adéquat de fixer l'indemnité à Fr. 1'500.--, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision attaquée est annulée et le dossier renvoyé à l'autorité inférieure à fin de statuer sur la requête de prolongation du délai imparti à la recourante pour régulariser sa réclamation du 4 juin 2010.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de Fr. 1'000.-- (mille francs) versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif, à charge pour elle de communiquer au Tribunal un numéro de compte postal ou bancaire.

4.
L'Administration fédérale des contributions doit verser une indemnité de Fr. 1'500.-- (mille cinq cents francs), TVA comprise, à la recourante, à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. (…) ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

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

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Ce délai ne court pas du 18 décembre au 2 janvier inclus (art. 46 al. 1 let. c LTF). 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 en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :