



CRC 2003-143

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 4 novembre 2005

en la cause

X. SA, recourante,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (Réf : ...),

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
taxation par appréciation ; option ; gérance légale

I. En fait :

A.– X. SA est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220) sise à A et ayant pour but inscrit auprès du registre du commerce l'achat, l'exploitation, la construction, la gérance, la vente ainsi que l'échange d'immeubles situés en Suisse (selon extrait du registre du commerce du canton de A du 9 août 2005). Elle fut immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la base des

informations fournies à l'appui du questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA (ci-après : formulaire ou questionnaire d'assujettissement) qu'elle avait adressé à l'AFC en date du 22 novembre 1994. Cette société ayant fait l'objet d'une poursuite en réalisation de gage immobilier concernant la parcelle n° ..., sise Rue ..., à A, l'immeuble ainsi désigné fit l'objet d'une gérance légale dès le 6 septembre 2000 assurée par le groupe B. SA, succursale de C (courriers de l'Office des poursuites et des faillites D [désormais l'Office des poursuites du canton de A] des 6 et 20 septembre 2000, sous pièce n° 8 de l'AFC).

B.– La société précitée n'ayant pas remis ses décomptes TVA pour les périodes fiscales du 2^{ème} au 4^{ème} trimestre 2000 (du 1^{er} avril au 31 décembre 2000), l'AFC procéda à une taxation par appréciation et établit, en date du 14 mars 2001, le décompte complémentaire n° ... portant sur un montant d'impôt dû pour les périodes fiscales concernées de Fr. 139'000.–, plus intérêts moratoires à 5% dès le 30 novembre 2000 (échéance moyenne). Par un premier envoi du 15 mars 2001, la société X. SA adressa à l'AFC son décompte relatif à la période fiscale du 2^{ème} trimestre 2000. Elle contesta cependant, par courrier du 22 mars 2001, ce décompte complémentaire, expliquant qu'elle n'encaissait plus les loyers de ses immeubles, sis notamment dans le canton de A, depuis le 6 septembre 2000 au vu de la gérance légale mise en place. L'AFC accusa réception du décompte TVA pour la période fiscale du 2^{ème} trimestre 2000 par envoi du même jour et impartit à la société intéressée un délai au 15 avril 2001 pour produire les décomptes TVA encore manquants. La gérance légale, assumée par le groupe B. SA, succursale de C, déclara en date du 4 avril 2001 un montant de Fr. 5'920.35 au titre de la TVA encaissée pour le 4^{ème} trimestre 2000. La société X. SA requit enfin de la gérance légale, par courrier du 3 septembre 2001 adressé en copie à l'AFC, qu'elle remplisse les décomptes TVA, elle seule étant en possession des documents pour ce faire.

C.– La société X. SA n'ayant pas remis son décompte TVA portant sur la période fiscale du 3^{ème} trimestre 2000 et ne s'étant pas acquittée de sa dette fiscale, l'AFC lui fit notifier un commandement de payer n° ... pour un montant de Fr. 139'000.– plus intérêts moratoires par l'Office de poursuites et des faillites D en date du 11 juillet 2001, auquel elle fit opposition. Par décision du 23 octobre 2001, l'AFC confirma le décompte complémentaire n° ... du 14 mars 2001 portant sur le montant précité dû au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 2^{ème} au 4^{ème} trimestre 2000 et leva l'opposition au commandement de payer jusqu'à due concurrence. A l'encontre de celle-ci, la société X. SA forma une réclamation en date du 20 novembre 2001.

D.– Par courrier du 7 mai 2003, l'AFC impartit à la société intéressée un dernier délai de vingt jours pour remettre le décompte TVA relatif à la période fiscale du 3^{ème} trimestre 2000 faute de quoi il serait statué sur la base du dossier. Elle précisa notamment que, vu que la gérance légale n'avait pris effet que courant septembre 2000, la société demeurait responsable du décompte TVA. Le 4 juin 2003, la société X. SA expliqua que, dès la gérance légale instaurée, soit dès le 6 septembre 2000, elle n'avait plus eu connaissance des encaissements de loyers et proposa d'établir un décompte TVA partiel portant sur les seuls mois de juillet et août 2000, ceci sur la base des seules informations en sa possession.

E.– Par décision du 22 juillet 2003, l'AFC admit la réclamation pour ce qui avait trait à la correction de l'évaluation des 2^{ème} et 4^{ème} trimestre 2000 et n'entra pas en matière sur la correction du montant de TVA retenu pour le 3^{ème} trimestre 2000. Elle fixa le montant dû au titre de la TVA par la société intéressée à Fr. 94'797.60, plus intérêts à 5% dès le 30 novembre 2002 pour les périodes fiscales du 2^{ème} au 4^{ème} trimestre 2000, sous réserve d'un éventuel redressement fiscal après contrôle au sens de l'art. 50 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et établit un avis de crédit n° ..., daté également du 22 juillet 2003, portant sur un montant de Fr. 44'202.40 (équivalent à un montant de Fr. 139'000.– dont vient en déduction le montant de Fr. 94'797.60) en faveur de la société. Enfin, l'Office des poursuites et faillites D ayant précisé qu'aucun montant de TVA n'avait été encaissé au nom de la société concernée depuis le 1^{er} trimestre 2001, l'AFC corrigea également le décompte complémentaire n° ... portant sur un montant d'impôt de Fr. 85'000.– par l'envoi d'un avis de crédit n° ... du 22 juillet 2003 d'un même montant en faveur de la contribuable.

F.– Par acte du 12 septembre 2003 (recte : 13 septembre 2003, selon date du sceau postal), X. SA (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours). Elle explique ne pas être en mesure de s'acquitter des montants d'impôt réclamés, les encaissements de la TVA ayant été opérés par la gérance légale en ce qui concerne la période fiscale du 4^{ème} trimestre 2000, d'une part, et ses avoirs bancaires ayant été transférés à la « Fondation de la Banque Z. », (...) (selon extrait du registre du commerce du canton de A du 10 août 2005), d'autre part. Elle demande dès lors que l'AFC recouvre les montants d'impôts restant dus auprès de dite fondation. Elle fait encore valoir que l'estimation de la TVA effectuée pour la période fiscale du 3^{ème} trimestre 2000 est erronée, précisant que l'état locatif nominal s'était considérablement réduit au vu notamment des déclarations de la gérance légale concernant le 4^{ème} trimestre 2000.

La Commission de céans a imparti à la recourante un délai de trois jours pour compléter son recours par lettre explicative du 17 septembre 2003, laquelle est restée sans suite à ce jour.

G.– Par réponse du 28 novembre 2003, l'AFC a conclu à l'irrecevabilité de la conclusion en relation avec l'estimation de l'impôt dû pour le 3^{ème} trimestre 2000 et au rejet du recours s'agissant des autres conclusions.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.- a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000; RO 2000 1346), l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA, en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de céans dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale a été rendue le 22 juillet 2003 et a été notifiée au plus tôt le lundi 25 juillet 2003. La décision attaquée ayant été notifiée pendant les fêtes au sens de l'art. 22a PA (voir ATF 122 V 60), le recours adressé à son encontre en date du 12 septembre 2003 (recte : 13 septembre 2003, selon date du sceau postale) a été déposé en temps utile auprès de la Commission de recours.

c) aa) Un recours doit remplir certaines conditions minimales, afin que l'autorité de recours puisse l'examiner. En particulier, des conditions de fond et de forme doivent être réunies. Ainsi, aux termes de l'art. 52 al. 1 PA, le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci doit y joindre l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Les conclusions doivent porter à la connaissance de l'autorité de recours quelles sont les prétentions du recourant. La motivation, quant à elle, appuie les conclusions et doit expliquer pour quelle raison le recourant conteste la décision (André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 914-915). Il est en outre nécessaire que la motivation se rapporte à l'objet de la contestation, c'est-à-dire au contenu de la décision attaquée. Dès lors, un recourant qui s'en prend à une décision d'irrecevabilité soulèvera en vain des questions de fond (ATF 118 Ib 136 ; Grisel, op. cit., p. 915).

bb) Dans la procédure de recours devant la Commission de céans, l'objet du recours ne peut être que la décision de l'instance inférieure, à l'exclusion des décisions antérieures rendues par des autorités inférieures (René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, *Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1996, n° 1323). Objet du recours et objet du litige sont identiques lorsque la décision en question est attaquée dans son ensemble. Dans la procédure de recours devant la Commission de céans, les conclusions du recours déterminent quelle est l'étendue de l'objet du litige, ce dernier ne pouvant pas aller au-delà de ce que l'autorité inférieure a décidé, raison pour laquelle, dans ses conclusions, le recourant ne peut tout au plus que réduire l'objet du litige (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) et non pas l'élargir (André Moser, in *Moser/Uebersax*, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85 ; voir notamment, décision de la Commission de recours du 29 juillet 1999, en la cause R. [CRC 1998-015], consid. 1b). L'objet du litige se limite en conséquence à ce qui est effectivement contesté (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 février 2004, en la cause T. AG [2A.219/2003], consid. 2.5.3.2 et 2.5.3.3 *in fine* et renvois ; ATF 110 V 48 consid. 3c ; Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2^{ème} éd., Berne 1983, p. 43). Toutefois, à titre exceptionnel et pour des motifs d'économie de procédure, de nouvelles conclusions peuvent être admises devant la Commission de recours, pour autant qu'elles soient en rapport très étroit avec l'objet du litige traité et que l'administration ait eu l'occasion de se prononcer à leur sujet au cours de la procédure (décisions de la Commission de recours des 12 octobre et 18 janvier 1999, in *Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération* [JAAC] 64.48 consid. 2a et 63.78 consid. 2d ; Moser, *op. cit.*, ch. 2.83).

cc) En l'espèce, la question peut se poser de savoir, à tout le moins à titre liminaire, dans quelle mesure le recours est recevable et donc dans quelle mesure la Commission de céans peut entrer en matière. Il convient en effet de rappeler que, par la décision entreprise, l'AFC a admis la réclamation en tant qu'elle concerne les périodes des 2^{ème} et 4^{ème} trimestres 2000 et n'est pas entrée en matière sur l'estimation de l'impôt portant sur le 3^{ème} trimestre 2000. La recourante a dès lors la possibilité, malgré cette décision d'irrecevabilité partielle, de contester l'entier de la décision et de faire valoir des motifs de fond, à tout le moins en ce qui concerne les créances fiscales portant sur les 2^{ème} et 4^{ème} trimestres 2000. Sur ce point, les griefs avancés n'ayant pas été considérés comme suffisamment clairs, la Commission de céans a imparté à la recourante un délai de trois jours au sens de l'art. 52 PA pour lui permettre de compléter son recours, précisant qu'à défaut il serait statué sur la seule base du dossier (courrier du 17 septembre 2003 au dossier). Même en l'absence de toute réponse de la recourante, il reste que le recours respecte les conditions de forme minimales ressortant des art. 51 et 52 PA. Il convient donc d'entrer en matière sur le présent recours.

dd) Cela étant clarifié, il s'agit de préciser l'objet du litige. En l'occurrence, la recourante conteste l'estimation fiscale concernant le 3^{ème} trimestre 2000, sans toutefois revenir sur les corrections de taxation effectuées pour les périodes des 2^{ème} et 4^{ème} trimestres 2000, celles-ci correspondant aux montants déclarés par la recourante pour le 2^{ème} trimestre 2000, respectivement par la gérance légale s'agissant du 4^{ème} trimestre 2000. Le calcul de l'impôt

concernant les périodes des 2^{ème} et 4^{ème} trimestres 2000 n'étant ainsi plus contesté, il n'en sera pas question par la suite. L'objet du litige se limite par conséquent à l'examen de la question de l'estimation de la TVA pour le 3^{ème} trimestre 2000 pour autant que la Commission de céans puisse l'examiner (voir consid. 3 ci-dessous), ainsi que de la question de savoir si la recourante est bien débitrice des montants réclamés, notamment pour les 2^{ème} et 4^{ème} trimestres 2000, au vu de la gérance légale instaurée sur ses immeubles depuis septembre 2000 et du transfert de l'entier de ses fonds à la « Fondation de la Banque Z. » (consid. 6 ci-dessous).

2.- a) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA ; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002, p. 421 s.). Cela veut dire que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres termes, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (voir Commentaire du Département fédéral des finances de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [ci-après : Commentaire OTVA], ad art. 37 OTVA p. 37).

b) Selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des « Instructions à l'usage des assujettis TVA » de l'automne 1994 et du printemps 1997 (Instructions 1194 ou 1997, ch. 870 ss), respectivement avec la brochure « TVA Organisation comptable » de février 1994. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (art. 47 al. 1 OTVA en relation avec le ch. 882 des Instructions 1994 et 1997, respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11 ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] 66 67 consid. 2a ; JAAC 64.83 consid. 2, 63.94 consid. 4a, 63.25 consid. 3a ; TVA/MWST/VAT-Journal [ci-après : TVA-Journal] 4/98, p. 168 ss, consid. 6a/a).

c) aa) Aux termes de l'art. 48 OTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. La taxation par estimation peut être soit interne,

soit externe. La taxation interne, sans et sous réserve d'un contrôle sur place, survient à la suite d'une non-remise de décomptes, tandis que la taxation externe est exécutée à la suite d'un contrôle sur place (sur cette distinction, cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in Archives 69 520 ss). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 64.83 consid. 3a et 63.27 consid. 4a et b ; Mollard, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (Archives 63 239, 52 238 consid. 4).

bb) Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA] qui connaissait déjà le procédé de l'estimation : Archives 61 819 consid. 3a, 58 384 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4 et 6, ainsi que les références citées ; concernant la TVA : JAAC 67.23 consid. 4a, 64.47 consid. 5b [Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II p. 350] ; décisions de la Commission de recours du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4c et du 29 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-102 et CRC 1998-103], consid. 5, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000 [2A.580/1999]). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (cf. JAAC 67.82 consid. 4a/cc et renvois). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission de recours remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

Le recourant qui souhaite contester une estimation interne de l'AFC dispose de deux moyens pour le faire : en premier lieu, il peut remettre les décomptes trimestriels de TVA correspondant aux périodes fiscales concernées, dûment complétés et signés, toutes les rubriques nécessaires du décompte devant être complétées de manière crédible (JAAC 63.27 consid. 5c/bb) ; en second lieu, il peut aussi contester le montant de l'estimation interne, en expliquant dans quelle mesure les chiffres retenus par le fisc ne sont pas exacts, en s'attaquant aux éléments retenus par le fisc pour procéder à la taxation ou encore en fournissant des éléments pertinents visant à établir en quoi la taxation attaquée n'est pas conforme à la réalité (arrêt du Tribunal fédéral du 13 octobre 1998, in RDAF 1999 II p. 175 s. consid. 3d). Il ne suffit donc pas d'expliquer seulement les motifs pour lesquels les décomptes n'ont pas été déposés (par exemple en raison de problèmes informatiques), ni simplement de prétendre que l'estimation est disproportionnée ou abusive (arrêt précité du Tribunal fédéral du 13 octobre 1998, consid. 3d).

Si un assujetti, dont l'impôt a dû être fixé par voie d'estimation en raison de la non-remise des décomptes, fournit les décomptes nécessaires dans le cadre de la procédure de réclamation ou de recours, l'estimation est alors habituellement remplacée par ces décomptes, dans la mesure où ils paraissent crédibles (cf. JAAC 65.107 consid. 3b et 64.83 consid. 3b et 4). En cas d'estimation, également interne, il est de notoriété judiciaire que l'AFC se fonde, s'ils sont produits et sont crédibles, sur le bilan et le compte de profits et pertes pour estimer le chiffre d'affaires réalisé (cf. décision de la Commission de recours du 13 juin 2000, en la cause R. [CRC 1999-096] let. B de l'état de fait ; décision de la Commission de recours du 1^{er} avril 2003, en la cause L. [CRC 2001-141], consid. 4b ; JAAC 66.95 état de fait et consid. 6 ; voir aussi par rapport à la décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [CRC 1999-064], la réponse de l'AFC p. 6 ; décision de l'AFC du 17 janvier 2002 en la cause G. [recours CRC 2002-020]). Il y a donc lieu, le cas échéant, de veiller au respect du principe de l'égalité de traitement de cette pratique administrative entre tous les contribuables (ATF 123 II 26 consid. 6a [RDAF 1997 II p. 545]).

Même si, sur la base de l'art. 49 PA, elle peut en principe revoir la décision attaquée avec un plein pouvoir de cognition, la Commission de recours s'impose cependant une certaine retenue dans l'examen de l'opportunité d'une décision portant sur une estimation. Eu égard toutefois à son caractère d'instance spécialisée, la limitation de son pouvoir d'examen va moins loin que celle dont faisait preuve le Tribunal fédéral, lorsque les décisions sur réclamation pouvaient être directement attaquées auprès de ce dernier. Par ailleurs, la Commission de recours examine avec un plein pouvoir de cognition si les conditions de droit matériel présidant à la conduite d'une estimation sont remplies (JAAC 63.27 consid. 5c/bb ; décision de la Commission de céans du 26 août 1998, en la cause. S. [CRC 1997-077], consid. 2a ; Mollard, op. cit., p. 557 s. ; Moser, op. cit., ch. 2.62 *in fine*).

Enfin, il convient de relever que la taxation par estimation ne doit pas être considérée comme une sanction visant un comportement répréhensible, mais comme une mesure qui intervient lorsque le fisc ne parvient pas à élucider tous les faits pertinents pour établir la créance fiscale (cf. dans ce sens Mollard, op. cit., p. 524 ; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 169).

3.– En l'espèce, par la décision entreprise, l'AFC n'est pas entrée en matière sur les griefs du recourant à l'encontre de l'estimation portant sur le 3^{ème} trimestre 2000, dans la mesure où la recourante n'a pas remis, dans le délai imparti à cet effet par courrier du 7 mai 2003, le décompte TVA concernant la période litigieuse. Dans une telle situation, la Commission de céans n'est pas en mesure d'entrer en matière sur la question de fond se rapportant à l'estimation litigieuse (voir notamment, consid. 1c/aa ci-dessus). Elle est toutefois à même d'examiner d'office si les conditions posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en présence d'une réclamation formée à l'encontre d'une taxation par voie d'estimation ont bien été respectées (consid. 2c/bb ci-dessus).

Par correspondance du 7 mai 2003, l'AFC a expliqué à la recourante que, faute de décompte TVA, elle ne serait pas en mesure de corriger son évaluation et qu'il appartenait bien à la recourante de remplir le décompte en cause, la gérance légale n'ayant pris effet qu'au cours du mois de septembre 2000 (pièce n° 5 de l'AFC). S'il est vrai que sur la base de la réclamation comme telle, il n'était pas possible pour l'AFC de revoir la taxation litigieuse, la recourante se bornant à expliquer la situation résultant de l'instauration d'une gérance légale sur ses immeubles depuis août 2000 et n'expliquant dès lors pas en quoi la taxation effectuée concernant la seule période du 3^{ème} trimestre 2000 était erronée, il reste que l'administration fiscale devait expliquer à la recourante que sa réclamation ne satisfaisait pas aux exigences de motivation prévues à l'art. 52 al. 2 OTVA et impartir à cette dernière un délai raisonnable pour y remédier au sens de l'art. 52 al. 3 et 4 OTVA, ceci sous peine d'irrecevabilité. Elle devait également, sur le plan formel, attirer l'attention de la recourante sur les deux moyens à sa disposition en cas de contestation d'une estimation interne comme en l'espèce, à savoir par la remise, en premier lieu, du décompte trimestriel de TVA correspondant à la période fiscale concernée ou, à tout le moins, par l'énoncé d'explications suffisantes indiquant dans quelle mesure les chiffres retenus par le fisc n'étaient pas exacts, respectivement en quoi la taxation attaquée n'était pas conforme à la réalité (consid. 2b/cc ci-dessus). Tel n'a manifestement pas été le cas en l'occurrence. L'AFC s'est en effet limitée à inviter la recourante à produire le décompte manquant dans le délai supplémentaire, faute de quoi il serait statué sur la base du dossier. La recourante a, par courrier du 4 juin 2003, maintenu ses explications, précisant en effet qu'elle n'était pas en mesure de remettre le décompte TVA requis, les encaissements de loyers ne lui étant plus connus depuis la mise en place de la gérance légale des immeubles concernés le 6 septembre 2000, tout en proposant d'établir un décompte partiel et intermédiaire pour juillet et août 2000 (pièce n° 4 de l'AFC). Il ne lui a ainsi pas été permis de compléter la motivation de sa réclamation par d'autres moyens. C'est pourtant bien de cette manière que doit être comprise la jurisprudence du Tribunal fédéral depuis son arrêt du 13 octobre 1998 (in RDAF 1999 II p. 175 s. consid. 3d). L'intéressé doit avoir la possibilité de contester l'estimation et de motiver sa réclamation, non seulement par la remise des décomptes manquants, mais également par tout autre élément pertinent visant à établir en quoi la taxation attaquée n'est pas conforme à la réalité. Il a également été retenu qu'une réclamation suffisamment motivée ne devait pas être déclarée irrecevable pour le seul motif que les décomptes n'avaient pas été produits (arrêt précité du 13 octobre 1998, consid. 3d). Enfin, l'attention de l'intéressé doit être attirée sur le risque encouru, soit l'irrecevabilité de sa demande. Dans cette mesure, l'AFC n'a pas respecté la jurisprudence claire en la matière.

Malgré ce constat, comme on l'a rappelé, la Commission de céans ne peut entrer en matière sur la question de fond, celle-ci dépassant clairement l'objet du litige et les conditions permettant exceptionnellement d'aller au-delà n'étant clairement pas remplies en l'espèce. Il s'impose en conséquence d'annuler la décision sous cet angle, la cause étant renvoyée à l'AFC afin d'impartir un nouveau délai à la recourante pour compléter sa réclamation conformément à la jurisprudence précitée, sous peine d'irrecevabilité. Elle doit à cet égard expliquer à la recourante qu'il lui est possible soit d'énoncer les raisons pour lesquelles l'estimation effectuée est erronée (motivation) soit de produire le décompte TVA concernant la période fiscale du 3^{ème} trimestre 2000. Le fait que la Commission de céans ait, à l'appui de son envoi du 17 septembre

2003, permis à la recourante de compléter son recours en déposant le décompte TVA concernant la période litigieuse, respectivement en apportant d'autres éléments pertinents sur ce point, sous peine d'irrecevabilité, ne modifie en rien ce qui précède. En effet, même si la recourante avait complété son recours comme demandé, la Commission de céans n'aurait pas été en mesure de se prononcer sur le fond au vu de la décision d'irrecevabilité prononcée par l'autorité intimée.

En conséquence, il convient d'admettre partiellement le recours en ce qui concerne la déclaration d'irrecevabilité prononcée par l'AFC en relation avec l'estimation portant sur le 3^{ème} trimestre 2000, la cause devant être renvoyée à l'AFC au sens des considérants qui précèdent.

4.- a) Cela étant, selon l'art. 21 al. 1 OTVA, respectivement l'art. 28 al. 1 LTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.-, a été atteint (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 108 ss). Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement, mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit.

Aux termes de l'art. 17 al. 1 OTVA, respectivement de l'art. 21 LTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement Fr. 75'000.- (arrêt du Tribunal fédéral du 10 février 1999, in Archives 68 669). Demeure réservée la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement de l'art. 25 al. 1 let. a LTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.- (décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [CRC 1999-064], consid. 2b).

Peuvent également être assujettis, en vertu de l'art. 17 al. 4 OTVA (art. 23 al. 1 LTVA), la Confédération, les cantons et les communes et les autres institutions de droit public, ainsi que les personnes auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique. Sont en revanche exemptés de l'assujettissement les activités par lesdits services, institutions, personnes et organismes dans l'exercice de la puissance publique, ceci même s'ils prélèvent des émoluments, des contributions ou des taxes pour ces prestations.

b) Si les conditions d'un tel assujettissement ne sont pas remplies, il est néanmoins possible de s'assujettir à titre volontaire si certaines conditions sont remplies. En effet, dans le but de préserver la neutralité concurrentielle ou afin de simplifier la perception de l'impôt, le législateur admet l'assujettissement volontaire avec le droit de déduire l'impôt préalable de certaines entreprises et personnes exemptées de l'assujettissement obligatoire (art. 8 al. 2 let. d disp. trans. aCst. ; voir aussi Commentaire OTVA, ad art. 20 OTVA p. 24). Cette faculté ne constitue pas une nouveauté, l'art. 31 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA ; RS 6 176 et les modifications ultérieures)

ayant déjà admis la possibilité pour une société de se faire enregistrer comme grossiste à titre volontaire (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 204).

aa) Ainsi, à teneur de l'art. 20 al. 1 let. a OTVA, l'AFC peut aux conditions fixées par elle autoriser celui qui, au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA, n'atteint pas le chiffre d'affaires minimum fixé par la loi ou, au sens de l'art. 19 al. 1 let. a et b OTVA, est exempté de l'assujettissement, à opter pour l'assujettissement (option subjective). L'AFC peut également, toujours aux conditions fixées par elle, permettre l'option pour l'imposition des seules opérations mentionnées à l'art. 14 ch. 16 (transfert et constitution de droits réels sur des immeubles ainsi que des prestations fournies par les communautés de copropriétaires par étages) et à l'art. 14 ch. 17 OTVA (mise à disposition d'immeubles et parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance) (sans la valeur du sol), dans la mesure où il est prouvé qu'elles sont fournies à des assujettis (option objective). Selon la pratique établie par l'administration fiscale, la personne concernée doit pour requérir un assujettissement volontaire réaliser annuellement plus de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires provenant notamment de livraisons ou prestations de services imposables fournies à des assujettis sur territoire suisse (cf. Instructions 1997, ch. 682 ; brochure « Assujettissement à la TVA » du mois d'août 1999, ch. 5.2 ; décision de la Commission de recours du 6 août 2003, publiée in JAAC 68.20 consid. 2c/aa). La Commission de céans a eu l'occasion d'examiner et de confirmer la pratique précitée de l'administration fiscale concernant la limite de Fr. 40'000.- ainsi posée (décision précitée du 6 août 2003, in JAAC 68.20 consid. 2c ; cf. également décision de la Commission de recours du 28 novembre 2002, in JAAC 67.78 consid. 4b/bb). Cette limitation du chiffre d'affaires doit également valoir en cas d'option objective au sens de l'art. 20 al. 1 let. b OTVA (décisions précitées du 6 août 2003, in JAAC 68.20 consid. 4a et du 28 novembre 2002, in JAAC 67.78 consid. 3d/cc).

bb) Celui qui veut opter subjectivement ou objectivement doit en particulier déposer une demande écrite en ce sens auprès de l'AFC, dite autorité devant l'examiner et le, cas échéant, l'accepter si les autres conditions sont remplies (voir notamment pour l'option objective, brochure n° 610.507-13 « Régies immobilières et courtiers en immeubles », dans sa version du mois de janvier 1995 [ci-après : brochure n° 13], ch. 4.2). Une telle demande doit être remise pour chaque objet (immeuble entier ou partie d'immeuble) (brochure n° 13, ch. 4.2). Le requérant doit en outre garantir l'accomplissement de ses devoirs de contribuable. Il faut en particulier entendre par là la tenue des livres comptables, la conservation des pièces comptables et l'envoi régulier du décompte TVA à l'AFC (Commentaire OTVA, ad art. 20 OTVA p. 25). L'AFC doit fixer les conditions de manière à ce que son accord n'entraîne pas d'avantages fiscaux injustifiés ni pour le requérant, ni pour son acquéreur. Elle doit également fixer les conditions de manière à ce que les tiers ne soient pas de ce fait défavorisés. Elle peut enfin faire dépendre son accord d'une durée d'assujettissement minimale, soit au moins 6 mois (brochure n° 13, ch. 4.2) et de la constitution de sûretés (voir sur l'ensemble de ces points, arrêt du Tribunal fédéral du 18 février 2004, en la cause C. AG [2A.339/2003], consid. 2.1 [Revue fiscale 7-8/2004 p. 568] ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 204 et 205).

Une option est, en règle générale, possible au plus tôt dès le 1^{er} trimestre suivant l'annonce. La question de savoir si une option portant rétroactivement sur des opérations menées avant le dépôt de la demande formelle peut être admise a été laissée ouverte par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 18 février 2004 (en la cause C. AG [2A.339/2003], consid. 2.1). De manière générale, cependant, il a été retenu qu'une option à titre rétroactif ne devrait pas être admise. Toutefois, sur ce point, l'AFC a, en pratique, développé une certaine tolérance. En effet, selon la pratique de l'AFC, la rétroactivité peut être admise, même s'il n'y a pas eu de demande d'option formelle, ni d'autorisation, si toutes les conditions matérielles et formelles ont été remplies dès le départ par l'assujetti.

5.- a) aa) L'administration fiscale a eu l'occasion de préciser que les prestations que fournissent les offices de poursuites et faillites dans l'exercice de la puissance publique n'entraînent pas en tant que tel leur assujettissement (voir consid. 4a ci-dessus). Il en va de même pour les tiers appelés à fournir de telles prestations pour autant qu'ils les fournissent dans l'exercice d'une fonction de droit public, sous la surveillance de l'autorité, et qu'ils aient le pouvoir de rendre une décision en leur propre nom en vertu de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite ([LP ; RS 281.1] ; art. 17 al. 4 OTVA ; voir également notamment, arrêt du Tribunal fédéral du 5 octobre 1999, en la cause B [2A.455/1998], consid. 6 et 7 ; ATF 125 II 480 consid. 7c). Sont ainsi considérés comme tiers les organes atypiques suivants : l'administration spéciale de la faillite, l'assemblée des créanciers, la commission de surveillance, respectivement la commission des créanciers, le commissaire et le liquidateur. En revanche, les biens ou les prestations de services qu'ils réalisent constituent un chiffre d'affaires imposables du débiteur assujetti (notice n° 2 à l'usage des offices de poursuites et faillites, version février 1995, dûment amendée le 1^{er} janvier 1996, et notice n° 02 « Offices de poursuites et faillites », version 2001 [n° 610.545-02], p. 1). Le produit de la procédure d'exécution forcée (par exemple, vente de biens et de prestations de services, loyers d'immeubles pour lesquels l'option a été exercée) est donc soumis à la TVA (voir art. 7 OTVA, respectivement 8 LTVA ; Commentaire OTVA, ad art. 7 OTVA p. 6). La TVA en résultant constitue des frais de réalisation à verser à l'AFC au nom du failli par l'office des poursuites, respectivement des faillites avant toute autre répartition (art. 37 et 38 OTVA, respectivement art. 46 et 47 LTVA) (notice n° 02, version 2001, p. 1 *in fine*).

bb) Dans la poursuite en réalisation de gage immobilier, l'office des poursuites, respectivement le tiers qu'il s'est substitué, doit, à réception de la réquisition de réaliser, pourvoir à la gérance et à la culture de l'immeuble, objet du droit constitué en gage, de la manière prévue, en matière de poursuite ordinaire par voie de saisie, dès l'exécution de la saisie à titre provisoire ou définitif (art. 102 al. 3 LP auquel renvoie l'art. 155 LP ; art. 16 à 22 et 23c de l'ordonnance du Tribunal fédéral du 23 avril 1920 sur la réalisation forcée des immeubles [ORFI ; RS 281.42] ; Pierre-Robert Gilliéron, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, ad art. 89-158, Lausanne 2000, ad art. 155 LP, n. marg. 22). Les attributions de l'office des poursuites comprennent, d'après l'art. 17 ORFI, toutes les mesures ordinaires d'administration qui sont nécessaires à l'entretien de l'immeuble et à son rapport,

ainsi qu'à la perception des fruits et produits. Si l'administration exige des mesures exceptionnelles qui doivent être prises immédiatement, l'office des poursuites prend les mesures appropriées et en informe les intéressés, en les avisant de leur droit de plainte (art. 18 al. 1 ORFI). S'il n'y a pas péril en la demeure, l'office des poursuites demande l'assentiment des intéressés. En tant que cela n'est pas possible, il demande à l'autorité de surveillance les instructions nécessaires (art. 18 al. 2 ORFI) (voir notamment ATF 129 III 90, traduit au Journal des Tribunaux [JdT] 2003 II 48, 51, consid. 2.2 ; ATF 120 III 38 [JdT 1997 II 43, 44, consid. 2a]). En conséquence, l'office des poursuites est tenu de prendre, en lieu et place du débiteur ou du propriétaire du gage, toutes les mesures nécessaires pour assurer et opérer l'encaissement des loyers et fermages, telles que la réclamation par voie de poursuites, l'exercice du droit de rétention, la résiliation des baux, l'expulsion des locataires, la conclusion de nouveaux baux, ainsi que d'assurer le paiement des redevances courantes (pour le gaz, l'eau, l'électricité, etc.) (voir notamment, ATF 109 III 45, traduit au JdT 1985 II 43, 45 consid. 1b ; Gillieron, op. cit., ad art. 102 LP, n. marg. 37 ss). Cette réglementation minutieuse est conforme à la responsabilité de l'office des poursuites pour l'immeuble destiné à être réalisé, dont le débiteur, de son côté, ne peut plus disposer sans autorisation (art. 96 al. 1 LP). L'activité d'administration de l'office des poursuites n'est jamais conçue pour durer, elle se termine en principe avec la réalisation que doivent requérir les créanciers (art. 116 LP), et son exercice scrupuleux peut sans aucun doute contribuer à augmenter le produit de la réalisation. Néanmoins un acte d'administration ne doit jamais dépasser l'entretien et le maintien en bon état de la chose (voir notamment, ATF 120 III 38 [JdT 1997 II 43, 44 s., consid. 2b] et références citées).

b) Si la loi détermine ainsi les pouvoirs de l'office, respectivement du tiers qu'il s'est substitué dans le cadre de la gestion de l'immeuble concerné, cela ne signifie pas encore que le débiteur puisse être engagé comme tel par les actes ainsi accomplis. Il faut encore que l'office, respectivement le tiers chargé de cette mission agisse pour le compte de ce dernier dans les limites des pouvoirs ainsi donnés légalement.

aa) Sous l'angle du droit privé, en principe, un acte juridique n'a d'effet que pour celui qui l'accomplit (*alteri stipulari nemo potest*). Ce n'est qu'à titre exceptionnel que l'acte d'une personne lie autrui, ceci par l'effet de la représentation directe (Christine Chappuis, in Luc Thévenoz/Franz Werro (éd.), Commentaire romand, Code des obligations I, Bâle 2003, ad art. 32 CO, n. marg. 1). Il convient dans ce cadre de distinguer la représentation directe, selon laquelle le représentant agit au nom et pour le compte du représenté avec la conséquence que les droits et obligations dérivant de l'acte accompli par le représentant passent directement au représenté (art. 32 al. 1 CO), de la représentation indirecte, selon laquelle le représentant conclut le contrat en son propre nom, mais avec l'intention d'en transférer ultérieurement les effets au représenté (art. 32 al. 3 CO) (Chappuis, op. cit., ad art. 32 CO, n. marg. 4). Il faut en outre distinguer la représentation volontaire, reposant sur une déclaration de volonté du représenté, de la représentation légale qui concerne la situation des personnes qui agissent pour une autre, mais en vertu d'une relation légale ; dans ce dernier cas, c'est la loi qui définit alors l'étendue des pouvoirs (Pierre Tercier, Le droit des obligations, 3^{ème} éd., Fribourg 2004, n. marg. 422 ; Chappuis, op. cit., ad art. 32 CO, n. marg. 4). Dans le cadre de la représentation légale, celle-ci

est plus souvent directe, ceci pour autant que le représentant agisse au nom et pour le compte du représenté (voir sur ce point notamment, arrêt du Tribunal fédéral du 20 janvier 2005, en la cause V. [2A.215/2003], consid. 3.2).

bb) aaa) Du point de vue de la TVA, l'art. 10 al. 1 OTVA dispose que « celui qui effectue des livraisons ou des prestations de services expressément au nom et pour le compte du représenté, de sorte que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire ». Selon l'al. 2, « en cas de livraison ou de prestation de services, si le représentant agit pour le compte d'autrui mais n'intervient pas expressément au nom du représenté, il y a livraison ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers ».

En vertu des dispositions précitées, le représentant direct ne peut jamais être fournisseur ou acquéreur d'un bien, car, agissant au nom et pour le compte d'un tiers, il ne détient jamais le pouvoir de disposer du bien. Dans ce cas, seule la commission prélevée par le représentant direct est imposée au sens de la TVA. A l'inverse, le représentant indirect agit bien pour le compte d'un tiers, mais en son nom propre. Cette circonstance suffit à faire admettre qu'il peut détenir le pouvoir de disposer d'un bien. Ainsi, chaque fois qu'un représentant indirect intervient entre un fournisseur et un acquéreur, il y aura toujours, en vertu de l'OTVA, deux livraisons : une première du fournisseur au représentant et une seconde du représentant à l'acquéreur (décisions de la Commission de recours in TVA-Journal 4/00 p. 186, consid. 2b [confirmée par le Tribunal fédéral, in RDAF 2001 II p. 362], et JAAC 64.80 consid. 5a/aa, 63.24 consid. 3a, traduite et résumée à la RDAF 1999 II p. 268). Dans le cadre d'une prestation de services également, l'intervention d'un représentant indirect entraîne, selon l'OTVA, une double prestation : une première du prestataire de services au représentant et une seconde du représentant au destinataire de la prestation. Dans cette situation, l'OTVA introduit une fiction totale, puisque la même prestation de services ne peut matériellement pas être fournie deux fois, contrairement à un bien qui peut être livré deux fois.

bbb) L'art. 10 al. 1 OTVA règle au surplus la question en posant des règles claires et exhaustives, desquelles il découle qu'une déclaration tacite est exclue. En conséquence, en matière de TVA, le représentant direct est tenu d'agir *expressément au nom et pour le compte* du représenté (voir à ce sujet les différences existantes entre cette notion et celle d'intermédiaire au sens de l'art. 14 ch. 15 let. a à d OTVA, décision de la Commission de céans du 24 septembre 2004, in JAAC 69.40 consid. 4). Il ne suffit ainsi pas que le représentant indique seulement au tiers qu'il agit comme tel, sans donner connaissance de l'identité nominale du représenté (cf. JAAC 68.126 consid. 3a et références citées, 64.110 consid. 3b et 63.24 consid. 6). Le fait que les personnes concernées ayant connaissance des relations contractuelles, respectivement que les tiers puissent inférer des circonstances que le représentant agissait pour le compte du représenté ou qu'il leur soit indifférent de traiter avec l'un ou l'autre n'est notamment pas suffisant (voir arrêt du Tribunal fédéral du 20 janvier 2005, en la cause V. [2A.215/2003], consid. 3.3 ; JAAC 68.126 consid. 3a *in fine* et références citées).

Au demeurant, les Instructions 1994 ou 1997 (ch. 286 ss) exigent que non seulement le nom du représenté, mais également son adresse complète figurent sur les factures adressées au tiers. Le représentant doit en outre produire pour chaque bien en particulier un mandat du représenté établissant qu'il agit comme simple intermédiaire, des documents desquels il ressort clairement qu'il a effectué une livraison ou une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté (lesdits documents devant comporter en outre le nom et l'adresse complète du représenté et du tiers) ainsi qu'un décompte écrit sur le produit de l'opération et sur la rémunération éventuelle que le représenté lui remet.

Il a déjà été établi par le Tribunal fédéral et la Commission de recours que l'art. 10 al. 1 et 2 OTVA est constitutionnel (cf. trois arrêts du Tribunal fédéral du 13 janvier 2003, [2A.272/2002, 2A.273/2002 et 2A.274/2002], dans chaque cas consid. 2 à 4 ; JAAC 68.71 consid. 2b, 68.54 consid. 2a, 67.19 consid. 3c et les références citées). Il est constitutionnel aussi bien du point de vue de la fiction de la double opération qu'il introduit que du point de vue des exigences posées en matière de preuve (JAAC 63.24 consid. 5a/aa, 5b, 6a et 6b). La Commission de recours a considéré que ces exigences se justifiaient notamment pour éviter les abus : en effet, un assujetti, en se faisant passer pour un commissionnaire, pourrait aisément ne payer l'impôt que sur le montant de la commission reçue et non sur le montant total du chiffre d'affaires résultant de l'opération effectuée. Les décisions précitées de la Commission de recours ont cependant laissé ouverte la question de savoir si les instructions de l'AFC étaient conformes à l'OTVA. Il peut en aller de même en l'espèce, le présent litige ne portant pas directement sur cette question.

cc) Dans le cadre de la gérance légale, l'office des poursuites, respectivement le tiers chargé de cette mission, doit agir dans les limites de la loi, mais ne peut engager le débiteur poursuivi qu'en agissant expressément au nom et pour le compte de ce dernier. La jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière est si claire qu'elle ne supporte aucune exception s'agissant de tiers opérateurs. Aussi, sous l'angle de la TVA, doit-il être fait application des règles ressortant de l'art. 10 OTVA en matière de représentation directe et indirecte, à tout le moins par analogie. Il en résulte notamment que si le tiers chargé de cette mission ne respecte pas les conditions posées par l'art. 10 OTVA dans le cadre d'une représentation directe, ses actes ne sauraient engager le poursuivi.

6.- a) En l'espèce, la recourante sollicite, s'agissant de la taxation portant sur les 2^{ème} et 4^{ème} trimestres 2000, que les montants de TVA dus pour cette période soient recouverts auprès de la « Fondation de la Banque Z. ». Elle explique en effet que l'entier de ses avoirs ont été transférés à la « Fondation de la Banque Z. », seule à même de régler l'entier des montants d'impôt encore dus pour ces périodes. Elle précise au surplus que la gérance légale a seule géré les immeubles en cause au cours de cette période et donc encaissé les montants de TVA prélevés sur les loyers. Elle précise d'ailleurs sur ce point qu'elle ne peut répondre de l'exactitude des montants de TVA déclarés par cette dernière auprès de l'AFC s'élevant à Fr. 5'920.35 (pièce n° 6 de l'AFC).

b) En premier lieu, la Commission de céans constate qu'elle ne peut entrer en matière sur la question du mode de recouvrement de la créance fiscale, dans la mesure où celle-ci n'est contestée ni dans son principe ni dans son quantum. En effet, en droit de la TVA, le législateur a clairement restreint le droit à une décision formelle de l'AFC qui soit susceptible de recours aux seules décisions en matière de taxation et, dans le cadre du recouvrement, aux seules décisions concernant la levée de l'opposition ou la réquisition de sûretés. Il s'agit alors, en matière de recouvrement de la créance fiscale, d'une autre procédure menée par l'AFC après que la créance fiscale ait été fixée définitivement, notamment, en cas de litige, sur la base d'une décision entrée en force. Ainsi, tout problème dans le cadre du recouvrement de l'impôt, respectivement en relation avec les modalités de paiement de l'impôt ne se pose comme tel que dès le moment où les montants de TVA dus sont fixés définitivement par une décision entrée en force, ce qui n'est clairement pas le cas en l'occurrence. Aussi la Commission de céans n'est-elle pas à même de se pencher sur la question de savoir auprès de qui le montant de l'impôt litigieux doit être recouvré. Il s'agit, au surplus, d'une question se trouvant en dehors de l'objet du litige, l'autorité intimée ne s'étant, à juste titre, pas encore prononcée sur la question dans le cadre de la décision entreprise.

c) Cela étant, si la Commission de céans ne peut se pencher sur la question précitée portant sur le recouvrement de l'impôt, elle se doit d'examiner si la recourante est bien débitrice des montants qui lui sont réclamés. La question se pose de savoir, en premier lieu, si l'option a titre rétroactif peut être admise au sens de l'art. 20 al. 1 let. b OTVA (let. aa). Dans l'affirmative, il conviendra d'examiner, dans un deuxième temps, si la recourante remplit toujours les conditions de l'assujettissement volontaire pour le cas où une gérance légale des immeubles concernés est mise en place (let. bb).

aa) S'agissant de la question de l'option avec effet rétroactif, la Commission de céans constate que la recourante, s'étant certes annoncée à l'AFC en sollicitant l'assujettissement volontaire au moyen du formulaire d'assujettissement remis en date du 22 novembre 1994 (pièce n° 17 de l'AFC), n'a jamais ni rempli, ni remis le formulaire concernant sa demande d'option dans le secteur immobilier. Il résulte toutefois des éléments au dossier que l'AFC a inscrit la recourante au registre des contribuables, ayant considéré qu'elle remplissait les conditions d'un assujettissement obligatoire au regard des art. 17 et 18 OTVA (pièce n° 8 de l'AFC, annexe 6), ceci malgré les activités « achat, administration, gérance et vente d'immeubles » mentionnées. La recourante a par ailleurs été autorisée à établir ses décomptes selon les contre-prestations reçues en date du 20 janvier 1994 (pièce n° 8 de l'AFC, annexe 4). L'AFC, ayant selon toute vraisemblance constaté que les opérations réalisées par la recourante étaient exclues du champ de l'impôt au regard des art. 14 ch. 16 et 17 OTVA, a sollicité de celle-ci qu'elle remplisse une demande formelle valant demande d'option dans le secteur immobilier en date du 3 août 2001 seulement. La recourante n'a toutefois pas déposé – à tout le moins à ce jour – le formulaire demandé.

Selon les éléments au dossier, la recourante a requis, à l'appui du formulaire d'assujettissement, d'être assujettie à titre volontaire et s'est depuis lors toujours comportée

comme assujettie à la TVA, soumettant ses loyers à la TVA, encaissant cette dernière et la reversant à l'AFC. L'autorité fiscale s'est, quant à elle, basée sur les déclarations de la recourante, inscrivant celle-ci au registre des contribuables TVA. Ce n'est que dans un second temps que l'administration fiscale semble s'être aperçue de la confusion. Elle a de ce fait requis formellement de la recourante qu'elle remplisse le formulaire valant demande d'option dans le secteur immobilier. Malgré l'absence de réponse de la recourante sur ce point, il se justifie de considérer que les conditions d'une option au sens de l'art. 20 al. 1 let. b OTVA étaient réalisées depuis le 1^{er} janvier 1995, à tout le moins depuis le 1^{er} avril 2000 jusqu'au 31 décembre 2000, soit du 2^{ème} au 4^{ème} trimestre 2000, seules périodes fiscales litigieuses. C'est donc à bon droit que l'AFC considère la situation de la recourante comme ayant valablement opté (décision entreprise, en page 3).

Il convient enfin de préciser que ce point ne semble pas être contesté par la recourante. Celle-ci ne serait d'ailleurs pas à même de contester une telle situation, dans la mesure où il lui appartenait de contrôler par elle-même si elle remplissait les conditions de l'assujettissement. Elle était donc responsable, comme assujettie, de la déclaration correcte du montant de TVA dû pour la période considérée, ainsi que du paiement de ce dernier. Elle est enfin liée par ses déclarations émises sans réserve et ne peut revenir comme tel sur ces dernières au risque de commettre un éventuel abus de droit (selon l'adage « *venire contra factum proprium* » ; voir dans ce cadre, arrêts du Tribunal fédéral du 14 novembre 2003, en la cause S. [2A.304/2003], consid. 3.5 et références citées et du 2 juin 2003, en la cause F. [2A.320/2002 et 2A.326/2002], consid. 3.4.3.3).

bb) Cela étant clarifié, se pose la question de la continuation de l'assujettissement de la recourante en cas de gérance légale.

S'il est vrai que les prestations que l'Office des poursuites fournit ressortent de l'exercice de tâches de droit public et ne permettent pas de l'assujettir comme tel au regard de l'art. 17 al. 4 OTVA, il demeure que les prestations qu'il effectue en lieu et place du débiteur poursuivi dans le cadre de la gérance légale de l'immeuble de ce dernier restent soumises à l'impôt. Il en va de même des activités exercées par des tiers dans ce cadre, pour autant que les conditions posées pour une telle délégation soient dûment réalisées (voir consid. 4a *in fine* ci-dessus). Tel apparaît être le cas en l'occurrence, la gérance légale ayant été instaurée sur la base de l'art. 16 al. 3 ORFI, agissant sous la surveillance de l'office des poursuites compétent et étant à même de prendre toutes les décisions concernant la gérance des immeubles ainsi confiés dans les limites de l'ORFI et de la LP. Toutefois, la question de l'assujettissement en raison des activités menées par le débiteur doit être résolue au regard de l'art. 10 OTVA. En effet, ce n'est qu'à la condition que le tiers chargé de cette mission agisse expressément au nom et pour le compte du débiteur assujetti que les opérations menées dans ce cadre peuvent être imputées à ce dernier au regard de la TVA. Il apparaît en effet raisonnable, comme on l'a rappelé (consid. 5b/cc ci-dessus), d'appliquer cette disposition dans une telle situation. En effet, même si les pouvoirs de la gérance légale sont bien déterminés par la loi, il reste que les actes de cette dernière ne peuvent engager l'assujetti débiteur que pour autant qu'elle agisse expressément en son nom.

Sur ce point, la Commission de céans n'est, en l'espèce, pas à même de déterminer avec précision si ces conditions ont été respectées, dans la mesure où elle ne dispose d'aucun élément au dossier permettant de déterminer si le groupe B. SA, succursale de C, a bien agi au nom et pour le compte de la recourante dans le cadre de la perception des loyers et donc de l'encaissement de la TVA. Elle ne dispose notamment d'aucune facture, respectivement d'aucune quittance établie par la gérance légale concernant la perception des loyers pour les mois d'octobre à décembre 2000. Il n'est dès lors pas possible de déterminer, sur la base des éléments au dossier, si la gérance légale a bien agi expressément au nom et pour le compte de la recourante dans le cadre de sa gestion de l'immeuble concerné. A cet égard, la correspondance que l'Office des poursuites et des faillites D a adressé le 7 mars 2001 au locataire de la recourante, la société E. SA, ne permet pas de modifier ce qui précède. En effet, à l'appui de cette correspondance, l'Office des poursuites compétent précise ne plus être en mesure de prélever la TVA en lieu et place du propriétaire, soit de la recourante, et indique que la TVA payée à tort pour 2001 sera remboursée ultérieurement. Cette correspondance ne concerne en effet pas les périodes fiscales des 2^{ème}, 3^{ème} ou 4^{ème} trimestres 2000, seules litigieuses, et concerne le point de savoir si les loyers ayant été soumis initialement à la TVA doivent être maintenus ou non. Même s'il ne s'agit pas de l'objet du litige, la Commission de céans tient à souligner sur ce point la confusion manifeste de l'Office des poursuites dans ce cadre. L'art. 20 al. 1 let. b OTVA en relation avec l'art. 14 ch. 17 OTVA n'impose en effet pas que l'assujetti soit nécessairement propriétaire des locaux en question ; il suffit qu'il en ait la jouissance et qu'il cède cette dernière à un tiers moyennant versement d'un loyer, lequel sera, après accord de l'autorité fiscale en ce sens, soumis à l'impôt (voir notamment à ce sujet, décision de la Commission de céans du 22 avril 2004, in JAAC 68.125 consid. 30). Il n'existe en effet aucune corrélation nécessaire entre les droits réels, et le fait d'être propriétaire de l'immeuble en question, et le prélèvement de l'impôt sur des loyers, à tout le moins au regard des dispositions précitées.

Vu ce qui précède, il importe pour l'AFC d'examiner avec plus de précision si la gérance légale a bien agi au nom et pour le compte de la recourante dès le 6 septembre 2000 (fin de la période fiscale du 3^{ème} trimestre 2000) jusqu'au 31 décembre 2000 (4^{ème} trimestre 2000) afin de s'assurer que les conditions de la représentation directe au sens de l'art. 10 OTVA sont bien réalisées en l'occurrence. Ce ne sont qu'à ces seules conditions que la recourante peut être considérée comme assujettie à la TVA pour les périodes fiscales courant depuis la mise en place de la gérance légale et peut être tenue de l'impôt calculé pour cette période. Il est au demeurant précisé que même si tel est bien le cas, partie de ses obligations en résultant ont passé à la société chargée de la gérance légale comme le fait, par exemple, de remplir et de remettre le décompte TVA y relatif, celle-ci étant seule à même de produire ces informations à l'AFC, la recourante n'ayant plus accès aux données concernant la gestion de son immeuble.

7.- a) Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis au sens des considérants et les points 2 à 4 de la décision entreprise doivent être annulés. La cause est renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

b) aa) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [ci-après : ordonnance sur les frais ; RS 172.041.0]). Il est toutefois loisible à l'autorité de recours de mettre les frais à charge de la partie qui a obtenu gain de cause, lorsque celle-ci a provoqué inutilement la procédure (art. 63 al. 3 PA ; voir notamment décision de la Commission de recours du 4 février 2000, en la cause F. [CRC 1999-128], consid. 2b, ainsi que les décisions de la Commission de recours des 18 septembre et 13 novembre 1998, in JAAC 63.80 consid. 2c et 4, respectivement 63.79 consid. 4 ; Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 156 OJ, ch. 7 ; Grisel, op. cit., p. 846 s). Enfin, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA).

Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Il faut entendre par-là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité (Grisel, op. cit., p. 848 ; cf. Poudret, op. cit., ad art. 159, ch. 1). Ne remplissent pas cette condition les dépens prévus par le Tarif du 9 novembre 1978 pour les dépens alloués à la partie adverse dans les causes portées devant le Tribunal fédéral (tarif ; RS 173.119.1) applicable par analogie (art. 8 al. 3 de l'ordonnance sur les frais) quand une partie n'a pas été représentée par un mandataire (voir sur cette question, décision du Conseil fédéral du 17 décembre 2001, publiée in JAAC 66.3 consid. 5 et du 9 novembre 1994, in JAAC 60.3 consid. 2 ; Moser, op. cit., ch. 4.26 et références citées). Le Tribunal fédéral et le Tribunal fédéral des assurances ont toutefois précisé qu'une partie qui agit dans sa propre cause peut exceptionnellement prétendre à des dépens pour son activité personnelle lorsque la cause est complexe, son enjeu important, que le travail effectué était propre à entraver notablement l'activité professionnelle ou à entraîner une perte de gain, enfin s'il est raisonnablement proportionné au résultat obtenu, toutes conditions qui doivent être cumulativement réunies (cf. ATF 113 Ib 357, consid. 6b ; 110 V 134 consid. 4d ; voir aussi, Poudret, op. cit., ad art. 159, ch. 1).

bb) En l'espèce, la recourante ayant partiellement obtenu gain de cause, il convient de réduire les frais de procédure par-devers la Commission de céans de Fr. 3'500.- à Fr. 2'000.-, lesquels seront imputés sur l'avance de frais déjà régularisée. Il se justifie en revanche de confirmer les frais de procédure des instances inférieures, lesquels ont été mis à la charge de la recourante. Celle-ci doit en effet être considérée comme ayant provoqué la procédure en réclamation en ne déposant que tardivement ses décomptes TVA, à tout le moins en ce qui concerne le 2^{ème} trimestre 2000. Ces frais de première instance se fondent, contrairement à ce que prétend l'autorité intimée, sur le nouvel art. 68 al. 2 LTVA seul applicable s'agissant d'une

décision sur réclamation rendue après le 1^{er} janvier 2001 (voir arrêt du Tribunal fédéral du 31 août 2004, en la cause X. SA [2A.69/2003], consid. 9). Enfin, il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens, la recourante agissant sans représentant dans sa propre cause et ne remplissant à l'évidence pas les conditions exceptionnelles d'octroi au sens de la jurisprudence précitée.

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de la société X. SA est partiellement admis et les points 2 à 4 de la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 22 juillet 2003 sont annulés. La décision est confirmée pour le surplus. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 2'000.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'500.-, le surplus par Fr. 1'500.- lui étant remboursé dès l'entrée en force du présent prononcé.
 3. Il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens.
 4. Le présent jugement est notifié à X. SA et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto