

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-50-20150902

Date de publication : 02/09/2015

DGFIP

CF - Garanties liées aux procédures de rectification - Compensation entre un rehaussement justifié et une surtaxe ou une double imposition

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable

Titre 3 : Garanties liées aux procédures de rectification

Chapitre 5 : Compensation entre un rehaussement justifié et une surtaxe ou une double imposition

Sommaire :

I. Principes

A. Compensation opérée en vertu des pouvoirs de rectification que l'administration tient des règles générales de procédure

1. Un même impôt, droit ou taxe

2. Un même contribuable

3. Une même période d'imposition

B. Compensations opérées en vertu de dispositions particulières

II. Droit de compensation ouvert à l'administration

A. Impôts sur les revenus et taxes assimilées

1. Impôt sur le revenu

2. Impôt sur les sociétés

3. Cotation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction

B. Droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière et droits de timbre

III. Droit de compensation ouvert au contribuable

A. Rehaussement ouvrant droit à la compensation au profit du contribuable

B. Surtaxes et doubles impositions permettant au contribuable d'invoquer la compensation

IV. Modalités d'application de la compensation

A. Conditions pratiques de mise en œuvre de la compensation

1. Compensation d'office

2. Demande de compensation du contribuable

B. Modalités des opérations de compensation

1. Compensation dans le cadre d'un même impôt
2. Compensation entre impôts différents

I. Principes

A. Compensation opérée en vertu des pouvoirs de rectification que l'administration tient des règles générales de procédure

1

Ainsi qu'il a déjà été noté au [BOI-CF-DG-10 au I-B-1 § 20 et suivants](#), l'administration peut, dans le cadre des règles générales de procédure, vérifier la situation fiscale des contribuables et rétablir l'imposition exacte dont ils sont redevables. À l'issue des opérations de contrôle, elle est autorisée à réparer le préjudice causé au Trésor par les infractions à la loi fiscale. À l'inverse, elle peut prononcer le dégrèvement d'impositions indues.

10

Dans certains cas, l'administration peut constater une insuffisance d'imposition dans le même temps qu'une surtaxe commise au préjudice du contribuable.

Lorsque le montant de l'insuffisance est supérieur à celui de la surtaxe, l'imposition du supplément des droits omis peut être effectuée dans le cadre du droit général de reprise que détient l'administration et dans les limites de ce droit ([BOI-CF-DG-10](#)).

Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque le montant de la surtaxe excède celui des droits omis, l'excédent peut faire l'objet d'un dégrèvement ou d'une restitution d'office, selon les modalités et sous les réserves exposées dans les commentaires consacrés à ce dégrèvement ou à cette restitution ([BOI-CTX-DRO](#)).

20

Cette forme de compensation d'office n'est possible, en règle générale, que dans la mesure où les surtaxes et les insuffisances appelées à être compensées remplissent les conditions suivantes.

1. Un même impôt, droit ou taxe

30

La compensation entre impôts ou taxes différents relève en effet d'autres procédures (cf. [I-B § 80 et suiv.](#)).

2. Un même contribuable

40

Il n'est pas possible, par exemple, d'effectuer une compensation entre un surcroît d'impôt indûment mis à la charge d'une société et une insuffisance relevée sur l'impôt de même nature dû par un associé de cette société.

3. Une même période d'imposition

50

En matière d'impôts directs et de taxes assimilées il s'agit, dans tous les cas, des impositions établies au titre d'une même année. Aucune compensation ne peut être opérée entre des cotisations relatives au même impôt mais se rapportant à des années différentes ([CE, arrêt du 9 avril 1976, req. n° 92194](#)).

60

En ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires, la période d'imposition à retenir doit être limitée à l'année civile ou à l'exercice commercial pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile. C'est ainsi que, lorsque des insuffisances sont constatées au cours d'une vérification se rapportant à des opérations réalisées au titre d'une période s'étendant sur plusieurs années ou exercices, une compensation ne peut être opérée entre les surtaxes éventuellement reconnues au cours de la même vérification, que dans le cas où les unes et les autres concernent des opérations imposables réalisées au cours d'une même année ou d'un même exercice commercial.

Remarque : Cette règle est spécifique à la compensation au stade de la procédure de rectification et ne s'applique pas à la compensation prévue en matière contentieuse par l'[article L. 203 du livre des procédures fiscales \[LPF\]](#) (BOI-CTX-DG-20-40-10).

Par ailleurs, il y a lieu de préciser que la compensation entre des droits rappelés pour défaut de déclaration d'opérations imposables et une surtaxe résultant de l'omission par erreur, de déductions autorisées est possible même si le délai fixé par le I de l'[article 208 de l'annexe II au code général des impôts \(CGI\)](#) pour opérer les déductions susvisées est venu à expiration.

70

Enfin, eu égard aux conditions dans lesquelles ils sont habituellement établis ou perçus, les droits d'enregistrement, les droits de timbre et la taxe de publicité foncière doivent être considérés comme se rapportant à une même période d'imposition lorsqu'ils sont dus, chacun en ce qui le concerne, à raison d'un même acte, d'une même déclaration ou d'une même formalité, ou encore d'actes et déclarations connexes formant un tout homogène. Lorsque la perception concerne une période d'imposition s'étendant sur plusieurs années (cas des baux écrits, par exemple), cette période doit être considérée isolément.

B. Compensations opérées en vertu de dispositions particulières

80

D'autres formes de compensations sont dérogatoires à la compensation d'office rappelée au [I-A § 1 à 70](#) en ce qu'elles peuvent, notamment, s'exercer à l'égard d'impôts ou taxes différents expressément désignés par le texte légal. Il s'agit :

- de la compensation qui peut être invoquée en application des dispositions de l'[article L. 203 du LPF](#) lors d'une demande en décharge ou réduction d'une imposition ([BOI-CTX-DG-20-40-10](#)) ;

- de la compensation susceptible d'intervenir au cours des opérations de contrôle ou de rectification. Cette compensation, dont l'exercice est prévu par l'[article L. 80 du LPF](#), fait l'objet de la présente sous-section.

L'article L. 80 du LPF confère à l'administration, dans ses premier et deuxième alinéas, le pouvoir d'opérer d'office toutes compensations entre certains impôts et taxes qu'elle est chargée d'établir. La même possibilité est ouverte au contribuable par troisième alinéa de l'article L. 80 du LPF.

II. Droit de compensation ouvert à l'administration

90

Le droit de compensation ouvert à l'administration en vertu des dispositions de l'[article L. 80 du LPF](#) concerne, d'une part, la compensation entre certains impôts directs et taxes assimilées et, d'autre part, la compensation entre les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, ainsi que l'impôt de solidarité sur la fortune.

100

Cette possibilité de compensation entre impôts différents est exclusivement réservée aux impôts désignés par le texte légal. C'est ainsi qu'aucune compensation ne peut valablement être effectuée, notamment :

- entre les impôts sur les revenus et les impôts locaux (taxe d'habitation, contribution économique territoriale) ;
- entre la TVA et l'une quelconque des autres taxes sur le chiffre d'affaires ou taxes assimilées.

A fortiori, aucune compensation ne peut, non plus, être opérée entre ces divers groupes d'impôts.

110

De même, l'[article L. 80 du LPF](#) n'ajoute aux règles précédemment exposées à l'égard de la compensation d'office qu'en ce qui concerne la nature des impôts à prendre en considération. Il s'ensuit que les autres principes applicables à cette dernière compensation demeurent valables pour la compensation prévue par la disposition précitée. Tel est le cas des règles générales du droit de reprise en cas de supplément de droits omis ou de celles relatives au dégrèvement ou à la restitution d'office en cas d'excédent de surtaxe (cf. [I-A-1 § 30](#)) et des principes selon lesquels la compensation n'est possible qu'à l'égard des insuffisances et surtaxes concernant un même contribuable (cf. [I-A-2 § 40](#)) et une même période d'imposition (cf. [I-A-3 § 50](#)).

Sous le bénéfice de ces remarques liminaires, les dispositions de l'article L. 80 du LPF appellent les commentaires suivants.

A. Impôts sur les revenus et taxes assimilées

120

Le texte légal donne la possibilité à l'administration d'effectuer toutes compensations entre :

- l'impôt sur le revenu ;
- l'impôt sur les sociétés ;
- la contribution sur les revenus locatifs prévue à l'[article 234 nonies du CGI](#) ;
- la taxe d'apprentissage ;
- la taxe sur les salaires ;
- la cotisation de 2 % perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

Il s'ensuit que les insuffisances constatées dans l'un quelconque de ces impôts et taxes peuvent être compensées avec les surtaxes relevées dans l'un ou l'autre de ces mêmes impôts et taxes et inversement.

Exemple : Une insuffisance relevée à l'égard d'un contribuable en ce qui touche l'impôt sur le revenu établi au titre de l'année N (revenus de l'année N) pourra être compensée avec une surtaxe affectant la taxe d'apprentissage due par l'intéressé à raison des salaires versés durant la même année.

L'énumération des impôts et taxes susceptibles d'être pris en considération lors d'une compensation appelle les précisions suivantes.

1. Impôt sur le revenu

130

Au sens des dispositions du premier alinéa de l'article L. 80 du LPF, l'impôt sur le revenu doit s'entendre non seulement de l'impôt établi par voie de rôle au nom des personnes qui en sont passibles mais aussi, le cas échéant, de l'impôt retenu à la source par application de l'article 119 bis du CGI (CE, arrêt du 20 juin 1969, req. n^{os} 76085 et 76302, RJ, II^e partie, p. 82).

140

De même, doit être considérée comme effectuée au titre de l'impôt sur le revenu, l'imposition séparée prévue par l'[article 39 quindécies du CGI](#) à l'égard des plus-values à long terme.

150

Enfin, les prélèvements sur les plus-values institués par l'[article 244 bis du CGI](#) et l'[article 244 bis A du CGI](#) sont soumis, en ce qui concerne les procédures d'établissement et de recouvrement ainsi que les sanctions, aux règles prévues en matière de droits d'enregistrement. Toutefois, il y a lieu de considérer que ces prélèvements obéissent pour le surplus (conditions d'exigibilité de l'impôt, détermination de la base d'imposition, définition des personnes imposables, compensation) aux règles prévues en matière d'impôt sur le revenu.

2. Impôt sur les sociétés

160

L'impôt sur les sociétés à prendre en considération pour la compensation comporte aussi bien l'impôt établi au taux normal que celui établi aux taux réduits prévus au b du 1 de l'[article 219 du CGI](#), à l'[article 219 bis du CGI](#) et à l'[article 219 quater du CGI](#). Il en est de même pour l'imposition séparée du montant net des plus-values à long terme visée au a du I de l'article 219 du CGI.

3. Cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction

170

Il s'agit de la cotisation de 2 % établie lorsque les employeurs n'ont pas satisfait à l'obligation de participer à l'effort de construction prévue par l'[article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation \(CGI, art. 235 bis\)](#).

Cette cotisation présente la particularité d'être établie pour une année donnée, à raison des salaires versés durant l'année précédente. Il s'ensuit que, dans l'hypothèse où une telle cotisation serait réclamée à raison d'une insuffisance des salaires versés en N par l'employeur, la compensation ne pourrait être opérée qu'entre l'insuffisance de cotisation de 2 % rappelée au titre de N+1 et une surtaxe concernant un autre impôt acquitté par le même contribuable au titre de N+1.

B. Droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière et droits de timbre

180

En vertu des dispositions du deuxième alinéa de l'[article L. 80 du LPF](#), les compensations prévues en matière d'impôts sur les revenus peuvent être pratiquées dans les mêmes conditions en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et les droits de timbre perçus au profit de l'État. L'impôt de solidarité sur la fortune entre également dans le champ d'application des dispositions précitées.

Il en résulte que, dans le cas où une insuffisance est constatée au titre d'un droit d'enregistrement, cette insuffisance peut être compensée avec une surtaxe relevée au titre soit d'un autre droit d'enregistrement, soit d'un autre droit de timbre, à la seule condition que les droits compensés soient perçus au profit de l'État. Inversement, les insuffisances afférentes aux droits de timbre peuvent, sous la même condition, être compensées avec des surtaxes affectant les droits d'enregistrement.

Ainsi, une insuffisance au titre du droit de vente peut être compensée avec la surtaxe d'un droit d'apport et réciproquement.

190

En revanche, aucune compensation ne peut notamment être opérée entre les droits de mutation à titre onéreux perçus au profit de l'État et les droits perçus au profit des communes ou des départements.

Ce principe comporte cependant deux dérogations :

- la règle posée par le deuxième alinéa de l'[article L. 80 du LPF](#) s'applique à la taxe de publicité foncière uniquement lorsque celle-ci est exigible sur les actes qui donnent lieu à la formalité fusionnée de l'enregistrement et de la publicité foncière en application de l'[article 647 du CGI](#). Dans ce cas, en effet, la taxe de publicité foncière est restituable dans les mêmes conditions que les droits d'enregistrement. Au contraire, lorsque la taxe ne tient pas lieu de droits d'enregistrement, aucune compensation ne peut être opérée entre elle et les droits d'enregistrement ou de timbre. Il ne peut alors y avoir matière à compensation que dans le seul cadre de la taxe, et uniquement lorsque l'excès de perception résulte d'une erreur du conservateur, la taxe n'étant restituable que dans ce cas ([CGI, art. 1961 bis](#)) ;
- la compensation ne peut être admise à l'égard des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière en tenant lieu lorsque, dans les cas prévus par l'[article 1961 du CGI](#), leur restitution est interdite.

III. Droit de compensation ouvert au contribuable

200

Aux termes du troisième alinéa de l'[article L. 80 du LPF](#), les compensations de droits prévues aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 80 du LPF sont opérées dans les mêmes conditions, au profit du contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue un rehaussement, lorsque l'intéressé invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque le rehaussement fait apparaître une double imposition.

Dès lors que le texte légal énonce le principe selon lequel les conditions relatives au droit de compensation de l'administration s'appliquent au même droit ouvert au contribuable, les commentaires consacrés ci-avant à ces conditions trouvent entièrement à s'appliquer dans cette dernière situation. Tel est le cas notamment des conditions relatives :

- à l'identité du contribuable et de la période d'imposition (cf. [I-A-2 § 40](#) et [I-A-3 § 50](#)) ;
- à la nature des impôts et taxes à prendre en considération pour la compensation (cf. [II-A § 120 et suiv.](#)).

210

En revanche, le troisième alinéa de l'[article L. 80 du LPF](#) précise les circonstances particulières dans lesquelles le contribuable peut exercer son droit de compensation.

Ces circonstances appellent les commentaires suivants.

A. Rehaussement ouvrant droit à la compensation au profit du contribuable

220

Il résulte des termes mêmes du texte légal que le droit de compensation est ouvert au contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue un rehaussement.

En l'absence de toute disposition restrictive quant à l'acception du mot « rehaussement », celui-ci doit être entendu dans son sens le plus large.

C'est ainsi que constitue un rehaussement, toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, le service ajoute ou supplée aux éléments qui ont été ou qui auraient dû être déclarés par un contribuable lorsqu'elle tend à obtenir une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible.

Ces éléments comprennent, non seulement, tous ceux que le contribuable doit déclarer à l'administration en vertu d'une disposition légale ou réglementaire, mais encore ceux que le service peut prendre d'office en considération (par exemple : substitution, en matière d'enregistrement, de la valeur vénale au prix déclaré).

Ils peuvent se rapporter soit à l'assiette de l'impôt, soit seulement aux modalités de sa liquidation (par exemple, nombre d'enfants à considérer à charge pour l'application de l'[article 194 du CGI](#), l'[article 195 du CGI](#) et l'[article 196 du CGI](#)), soit encore au montant de l'impôt précédemment acquitté et admis en déduction de la cotisation présentement exigible (imputations d'impôt précédemment versé au Trésor, etc.).

230

Mais les modifications de tous ordres ainsi apportées aux éléments déclarés (ou qui auraient dû être déclarés) par le contribuable doivent, pour être qualifiées de rehaussements, tendre à la mise en recouvrement d'un impôt majoré par rapport à la somme qui résulterait de la seule application des droits légalement prévus aux éléments spontanément déclarés par ce contribuable.

Dans cette optique, l'opération consistant à réduire un déficit déclaré doit être considérée comme un rehaussement, puisqu'elle a pour résultat de diminuer le montant du déficit imputable sur un bénéfice ultérieur et peut donc ainsi permettre une majoration différée de l'impôt exigible.

Dans la pratique, le droit de compensation ouvert au contribuable par le troisième alinéa de l'[article L. 80 du LPF](#) trouve à s'exercer lorsque l'intéressé a connaissance de l'intention de l'administration de procéder à un rehaussement à son encontre, c'est-à-dire, en fait, lorsque le rehaussement donne lieu à une proposition de rectification.

240

Lorsqu'il en est autrement, en cas d'évaluation d'office consécutive à une opposition à contrôle fiscal, par exemple, le contribuable n'a, en principe, connaissance du rehaussement qu'au moment de la mise en recouvrement de l'imposition. Dans cette hypothèse, l'intéressé ne peut, le cas échéant, faire jouer son droit à compensation, que dans le seul cadre d'une demande en décharge ou réduction ([LPF, art. L. 203](#) ; [BOI-CTX-DG-20-40](#)).

Il est rappelé enfin que la demande de compensation ne peut concerner que les impôts ou taxes expressément désignés par les premier et deuxième alinéas de l'[article L. 80 du LPF](#) (cf. [II § 90 et suiv.](#)).

B. Surtaxes et doubles impositions permettant au contribuable d'invoquer la compensation

250

Lorsque l'administration effectue un rehaussement, le droit à compensation est ouvert au contribuable à même d'invoquer une surtaxe commise à son préjudice ou une double imposition découlant du rehaussement.

260

Pour ce qui concerne le bien-fondé des demandes visant des surtaxes, la compensation ne peut être accordée que s'il n'existe aucune ambiguïté sur le véritable caractère et la réalité des éléments invoqués par le contribuable. Notamment, en présence de frais et charges déductibles pour l'assiette de l'impôt dû par les entreprises, il convient de s'assurer, dans tous les cas, qu'il s'agit bien de frais exposés dans l'intérêt de l'entreprise ([BOI-BIC-CHG-10-10](#)) et de dépenses effectives et justifiées ([BOI-BIC-CHG-10-20](#)).

270

Quant aux compensations demandées à raison d'un double emploi, elles peuvent provenir, le plus souvent, des conséquences du rehaussement envisagé.

Exemple : La compensation qui peut éventuellement être opérée entre une cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés et la taxe sur les salaires ou la taxe d'apprentissage, lorsque des salaires excessifs alloués à des dirigeants de sociétés sont réintégrés dans les bénéfices sociaux.

Compte tenu de ces éléments, toute surtaxe peut être alléguée par le contribuable, qu'elle consiste en des droits simples indûment perçus ou en pénalités illégalement appliquées, qu'elle résulte d'une erreur du service ou du contribuable ou provienne de la suppression de l'exigibilité de l'impôt par un événement postérieur à la perception.

280

Mais aucune compensation ne saurait être admise si la surtaxe invoquée concerne des droits qui ne sont pas restituables, soit que la loi subordonne le dégrèvement ou la restitution à des conditions qui ne sont pas remplies, soit qu'elle édicte une prohibition spéciale de restitution.

IV. Modalités d'application de la compensation

A. Conditions pratiques de mise en œuvre de la compensation

290

Le service peut être amené à opérer la compensation au profit du contribuable sans attendre une éventuelle action de ce dernier (cf. [II § 90 et suiv.](#)).

Le contribuable peut se prévaloir de son droit de compensation par simple demande adressée au service avant l'établissement définitif de l'imposition consécutive au rehaussement.

Après l'établissement définitif de l'imposition, le contribuable peut, bien entendu, faire valoir son droit à compensation par la voie contentieuse ([BOI-CTX-DG-20-40](#)).

1. Compensation d'office

300

Le service doit, en présence d'une compensation possible, prendre l'initiative de la régularisation correspondante.

C'est ainsi que, lors d'un examen de situation fiscale ou d'une vérification de comptabilité, il convient de procéder, par année ou par exercice, et pour l'assiette de chaque impôt, à la compensation entre les sommes omises et celles déclarées en trop dont il a constaté l'existence. De même, avant d'établir une imposition supplémentaire consécutive à un rehaussement, les agents ne doivent pas manquer de réparer, le cas échéant, les erreurs commises au préjudice du contribuable dans l'assiette, la liquidation et le calcul de l'imposition primitive. Enfin, la compensation doit être également opérée d'office chaque fois que le rehaussement fait apparaître une double imposition.

2. Demande de compensation du contribuable

310

Le contribuable a toujours la possibilité de formuler une demande de compensation tant au cours des investigations du service qu'en réponse à la proposition de rectification. L'intéressé est également en mesure d'invoquer son droit de compensation à l'occasion d'une demande tendant à obtenir le bénéfice de la procédure de régularisation prévue par l'[article L. 62 du LPF](#) ([BOI-CF-IOR-20-10](#)).

320

La demande de compensation ainsi présentée avant l'établissement définitif de l'imposition supplémentaire résultant du rehaussement n'est soumise à aucune forme particulière et peut être formulée aussi bien oralement que par écrit.

Toutefois, lorsque l'instruction d'une demande de compensation présentée oralement après l'achèvement d'une vérification de comptabilité nécessite un nouvel examen des écritures, il convient, chaque fois que le contribuable entre dans les prévisions de l'[article L. 52 du LPF](#) ou que les investigations dans sa comptabilité doivent porter sur la même période et le même groupe d'impôts

que la présente vérification, d'exiger de l'intéressé qu'il renouvelle sa requête par écrit. Ainsi, sera dissipée toute ambiguïté quant à l'objet de la nouvelle intervention du service.

L'agent qui sera saisi d'une demande de compensation devra s'assurer de son bien-fondé et, pour ce faire, ne manquera pas d'examiner les motifs de fait et de droit invoqués et de procéder, au besoin, aux recherches nécessaires, notamment dans la comptabilité du contribuable.

330

Si cette comptabilité a déjà fait l'objet d'une vérification, cette circonstance n'empêche pas le vérificateur de se livrer à un nouvel examen des mêmes écritures, nonobstant les termes de l'article L. 51 du LPF (BOI-CF-PGR-20-40) et remarque faite que, suivant les dispositions du premier alinéa du II de l'article L. 52 du LPF (BOI-CF-PGR-20-30), la limitation de la durée des vérifications prévue audit article n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des requêtes présentées par les contribuables après l'achèvement des opérations de vérification.

À cet égard, il convient toutefois de noter qu'une demande de compensation même formulée par écrit par un contribuable entrant dans les prévisions de l'article L. 52 du LPF ne saurait, lorsqu'elle est présentée avant l'achèvement d'une vérification de comptabilité, autoriser le vérificateur à prolonger pour les besoins de l'instruction, son contrôle sur place au-delà du délai de trois mois.

340

L'instruction de la demande peut, le cas échéant, entraîner l'obligation de prendre l'attache du service qui a établi l'imposition comportant la surtaxe invoquée si ce service n'est pas le même que celui qui procède au rehaussement.

Lorsqu'il a recueilli tous les éléments d'appréciation utiles et, d'une manière générale, dans un délai maximum de trente jours, l'agent saisi de la requête avise le contribuable de la suite qui lui est donnée. Dans le cas général où la procédure de rectification contradictoire a été suivie, le contribuable est informé de la décision du service soit par la proposition de rectification, si la compensation a été demandée avant même cette proposition, soit par la notification d'un avis ultérieur, si la demande de compensation a revêtu la forme d'observations présentées en réponse à la proposition de rectification.

Remarque : Il est précisé que les compensations en base et en droits accordées au contribuable lors d'une vérification, doivent figurer de manière explicite sur la proposition de rectification.

B. Modalités des opérations de compensation

350

Les modalités des opérations de compensation diffèrent selon que le rehaussement et la surtaxe se rapportent à un même impôt ou à des impôts différents.

1. Compensation dans le cadre d'un même impôt

360

Lorsque, avant l'établissement de l'imposition consécutive à un rehaussement déterminé, le contribuable oppose valablement à ce dernier une surtaxe affectant le même impôt et commise à son préjudice dans l'imposition primitive ou, éventuellement, dans une précédente imposition supplémentaire, il convient :

- de procéder d'abord à la liquidation des droits simples effectivement dus et des pénalités réellement encourues pour l'ensemble de l'imposition, après avoir séparé aussi bien les irrégularités qui ont motivé le rehaussement que les erreurs qui sont à l'origine de la surtaxe ;
- et d'imputer ensuite sur le montant desdits droits et pénalités, celui des droits et pénalités antérieurement liquidés à l'occasion tant de l'imposition initiale que, le cas échéant, des impositions supplémentaires déjà établies.

Si la différence constatée s'avère positive, c'est-à-dire correspond à une insuffisance de perception, l'imposition supplémentaire à mettre en recouvrement est limitée au montant de cette insuffisance.

Si, au contraire, la différence est négative et représente alors un excédent de perception, elle doit faire l'objet d'une décision de dégrèvement ou de restitution prise d'office.

En l'absence de toute différence, les choses seront, évidemment, laissées en l'état.

Lorsqu'elle s'exerce au sein d'un même impôt, la compensation a pour effet d'atténuer le montant des sanctions fiscales dont le rehaussement est assorti, en réduisant la base de calcul des pénalités proportionnelles encourues. Elle peut même entraîner la suppression totale de toutes pénalités proportionnelles en privant ces dernières de toute base ou en permettant l'application de la tolérance prévue par les 3 et 4 du II de l'[article 1727 du CGI](#).

2. Compensation entre impôts différents

370

Lorsque le rehaussement et la surtaxe ne se rapportent pas à la même imposition, la différence de nature des impôts en cause oblige à procéder, séparément, à la liquidation, d'une part, des droits simples et des pénalités correspondant au rehaussement acquis, et d'autre part, des droits simples et, exceptionnellement, des pénalités constituant la surtaxe justifiée.

Lorsque la compensation est demandée au cours de la procédure de rectification, la surtaxe invoquée est admise en déduction du supplément d'impôt liquidé comme il vient d'être indiqué.

380

L'imputation est toujours limitée au montant de l'imposition résultant du rehaussement, le surplus éventuel de la surtaxe pouvant cependant faire l'objet d'un dégrèvement prononcé, soit d'office dans les conditions de l'[article R*. 211-1 du LPF](#), soit par décision prise au plan contentieux à la suite d'une réclamation introduite dans les délais prévus à l'[article R*. 196-1 du LPF](#) et dirigée contre l'imposition comportant l'excédent de perception.

La compensation, lorsqu'elle s'exerce entre impôts différents demeure, donc, en principe, sans aucune incidence sur le calcul des pénalités sanctionnant l'infraction réparée par le rehaussement.

Cette solution logique risque cependant d'apparaître rigoureuse dans la pratique, lorsque le supplément de droits est assorti seulement d'intérêts de retard, puisqu'elle peut conduire à maintenir tout ou partie de ces pénalités à la charge du contribuable alors que celui-ci aurait pu se prévaloir d'une surtaxe ou d'une double imposition portant sur des droits simples d'un montant égal voire supérieur à celui des droits simples correspondant aux rehaussements effectués à son encontre.

C'est pourquoi, il importe de laisser à la juridiction gracieuse le soin d'examiner les cas où cette règle se révélerait trop sévère, étant observé qu'il paraît d'emblée équitable de ne pas assortir d'intérêts de retard la fraction des droits simples faisant l'objet d'une compensation, lorsque le rehaussement effectué au titre d'un impôt déterminé a fait apparaître une double imposition au titre d'un impôt différent, ou encore lorsque la surtaxe invoquée a pour origine une erreur de liquidation ou de calcul imputable au service.

Il est à noter, enfin, que l'impôt admis en compensation par voie de simple imputation ou déduction sur une imposition supplémentaire ne pourra donner lieu ultérieurement à restitution effective que sur réclamation introduite dans les délais prévus à l'[article R*. 196-1 du LPF](#) et dirigée à la fois contre l'imposition supplémentaire établie après compensation et contre l'imposition qui comportait la surtaxe. Au cas de réclamation visant seulement l'imposition supplémentaire, le dégrèvement maximum qui pourrait être accordé devrait être limité au montant du rappel effectivement diminué des droits admis en compensation.