

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-40-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes - Compensation et substitution de base légale susceptibles d'être opposées par l'administration

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt : dispositions générales

Titre 2 : Dispositions communes

Chapitre 4 : Compensation

Section 1 : Compensation et substitution de base légale susceptibles d'être opposées par l'administration

Sommaire :

- I. Domaines respectifs de la compensation et de la substitution de base légale
 - A. Compensation
 - 1. Compensation résultant des principes généraux de la procédure contentieuse
 - 2. Compensation résultant des dispositions du livre des procédures fiscales
 - B. Substitution de base légale
- II. Conditions d'exercice de la compensation et de la substitution de base légale
 - A. Conditions d'exercice de la compensation et de la substitution de base légale au regard de la procédure de rectification
 - 1. Exercice de la compensation au regard de la procédure de rectification
 - 2. Substitution de base légale au regard de la procédure de rectification
 - B. Modalités de compensation valables pour tous les impôts
 - 1. La compensation ne peut être mise en œuvre qu'à l'égard d'un même contribuable
 - 2. La compensation ne peut être mise en œuvre qu'au titre d'un même impôt, droit ou taxe
 - 3. La compensation ne peut être mise en œuvre qu'au titre d'une même période d'imposition
 - C. Modalités de compensation propres à certains impôts
 - 1. Modalités de compensations propres aux impôts directs et taxes assimilées
 - a. Modalités de compensation propres à l'impôt sur le revenu.
 - b. Modalités de compensation propres à l'impôt sur les sociétés.
 - c. Modalités de compensation propres à la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.
 - d. Modalités de compensation propres à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

- e. Modalités de compensation propres à la taxe foncière sur les propriétés non bâties.
- 2. Modalités de compensation propres aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées
- 3. Modalités de compensation propres aux droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune et droits de timbre

1

Les domaines respectifs, au cours de la procédure contentieuse, du droit de compensation et du droit d'opérer une substitution de base légale, tels qu'ils résultent des décisions du Conseil d'Etat, font l'objet de la première partie (I) des développements qui suivent.

La seconde partie (II) est consacrée aux conditions d'exercice de ces droits et en particulier de celui de compensation, fondé soit sur les principes généraux de la procédure contentieuse soit sur les dispositions des articles [L203 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) et [L204 du LPF](#).

I. Domaines respectifs de la compensation et de la substitution de base légale

A. Compensation

10

Lorsqu'un contribuable demande la décharge, la réduction ou la restitution d'une imposition quelconque, l'administration peut à tout moment de la procédure et même si le délai de répétition est expiré, opposer toutes compensations entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées, au cours de l'instruction, dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée.

Le droit de compensation repose, soit sur les principes généraux de la procédure contentieuse soit sur les dispositions des articles [L203 du LPF](#) et [L204 du LPF](#).

1. Compensation résultant des principes généraux de la procédure contentieuse

20

L'administration a le droit, en réponse à une demande en réduction présentée par le contribuable, de proposer au juge de l'impôt la rectification, sur un autre point, des éléments contestés.

Ainsi, dans le cas d'un contribuable taxé dans les conditions prévues à l'article 168 du CGI, s'il est reconnu qu'un domestique a été retenu à tort parmi les éléments du train de vie, l'Administration peut opposer une insuffisance de valeur locative affectant la résidence principale de l'intéressé, sans avoir à se fonder sur le droit qu'elle détient de l'ancien article 1955 du CGI (actuellement articles [L203 du LPF](#) et [L204 du LPF](#) ; CE, arrêt du 6 juin 1973, n° 85083, RJ, n° IV, p. 70).

De la même façon, lorsqu'un contribuable a omis d'imputer sur son bénéfice imposable diverses charges déductibles, l'Administration peut faire Etat de ce que l'intéressé a retranché dudit bénéfice d'autres dépenses qui n'étaient pas déductibles (CE, arrêt du 6 février 1970, n° 75832).

Cette forme primaire de compensation, qui s'exerce dans les limites du débat contentieux initial, ne résulte d'aucun texte particulier et trouve sa source dans les règles générales de la procédure contentieuse.

Remarque :

En contrepartie, le contribuable a le droit, au soutien d'une réclamation, et à n'importe quel moment de la procédure devant le tribunal administratif, la cour administrative d'appel, le tribunal de grande instance et la cour d'appel, de faire Etat de tout moyen nouveau, en application des dispositions de l'article L199 C du LPF).

2. Compensation résultant des dispositions du livre des procédures fiscales

30

Indépendamment des pouvoirs qu'elle tient des principes généraux qui viennent d'être rappelés, l'Administration peut procéder à des compensations plus étendues dans les limites prévues à l'article L203 du LPF et notamment entre impôts ou taxes différents énumérés à l'article L204 du LPF (cf. BOI-CF-PGR-30-50).

Elle peut, par exemple, compenser une surtaxe constatée dans l'impôt sur les sociétés avec une insuffisance de taxe d'apprentissage (CE, arrêt du 22 mars 1972, n°s 78830 et 79250).

B. Substitution de base légale

40

Lorsque la même matière imposable est susceptible de demeurer soumise au même impôt ou taxe non pas en vertu de la disposition législative initialement invoquée mais sur le fondement d'une autre disposition législative, et qu'à la différence des cas d'application du droit de compensation, il n'existe pas d'insuffisance ou d'omission à proprement parler, l'Administration peut néanmoins, au cours de la procédure contentieuse, invoquer la nouvelle base légale en vue de justifier le bien-fondé de l'imposition litigieuse.

Ainsi, après avoir soutenu qu'une somme d'argent versée par une société à un contribuable, avait pour ce contribuable le caractère d'une distribution de bénéfices occultes, l'Administration peut faire valoir, ultérieurement, qu'il s'agissait en réalité d'une commission taxable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 7 novembre 1975, n°85284, Plén.).

De même, après avoir soutenu que l'enrichissement injustifié du gérant d'une société avait son origine dans des distributions occultes de l'entreprise, l'Administration peut faire valoir que les sommes correspondantes, initialement taxées à l'impôt sur le revenu au nom du dirigeant au titre des bénéfices

distribués, provenaient d'une source de profits ne se rattachant pas à une catégorie déterminée de revenus et devaient être imposées en vertu de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 24 mars 1976, n° 92875).

Lorsqu'un contribuable relevant du régime de la déclaration contrôlée en BNC, a été imposé à tort selon le régime de l'évaluation administrative, l'Administration peut maintenir l'imposition en opérant une substitution de régime d'imposition, dès lors que l'intéressé, qui n'a pas souscrit la déclaration contrôlée, se trouve en situation d'évaluation d'office (CE, arrêt du 13 décembre 1989, n° 38607 ; à rapprocher de l'arrêt CE, 17 octobre 1984, n° 40377).

II. Conditions d'exercice de la compensation et de la substitution de base légale

50

La compensation, de même que la substitution de base légale, peuvent être opposées à tout moment de la procédure contentieuse par l'Administration qui peut s'en prévaloir non seulement lors de l'instruction de la réclamation au service (la décision notifiée au contribuable doit alors en faire mention), mais également lors de l'instruction d'une instance devant le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance, et même pour la première fois en appel.

En ce sens : CE, arrêt du 11 février 1976, n° 97335.

60

Toutefois, le droit de compensation ou de substitution de base légale ne relevant pas de l'ordre public, le juge ne peut l'opposer d'office

En ce sens : CE, arrêt du 13 février 1974, n°s 80476, 80478 et 80479 et CE, arrêt du 21 mars 1975, n°85496.

Il appartient donc au service de ne pas omettre de produire subsidiairement des conclusions visant à obtenir :

- la compensation chaque fois qu'il apparaît qu'un éventuel dégrèvement prononcé par le juge pourrait être annulé ou réduit par les droits résultant d'une insuffisance ou omission ;
- la substitution de base légale chaque fois que le bien-fondé d'une imposition litigieuse pourra être justifié par une disposition législative différente de celle invoquée initialement.

70

Par ailleurs, et sous réserve bien entendu des indications qui suivent, l'Administration est en droit, pour opposer la compensation, de faire Etat de toute omission ou insuffisance d'imposition, quelles qu'en soient la cause ou la nature.

Mais, il n'y a pas lieu, à cet égard, d'examiner si les délais de répétition normalement prévus pour l'exercice du droit de reprise par les [articles L 169 et suiv. du LPF](#) sont, ou non, venus à expiration.

En effet, le droit de compensation n'a pas pour objet ou pour effet la mise en recouvrement d'impositions supplémentaires mais permet seulement à l'Administration de rejeter, au cours d'une procédure contentieuse, ou d'obtenir le rejet par le juge de l'impôt, des demandes en décharge ou en réduction des impositions déjà établies (CE, arrêt du 16 avril 1969, n° 74885).

80

L'Administration peut également invoquer au soutien du bien-fondé de l'imposition, une base légale différente de celle primitivement retenue.

Toutefois, pour pouvoir opérer une substitution de base légale, il faut que toutes les règles de procédure qu'exige le nouveau fondement légal aient été respectées et que, notamment, les propositions de rectification nécessaires aient été effectuées (cf. II-A-2).

90

Dans tous les cas où il utilise les possibilités de la compensation ou de la substitution de base légale, il appartient au service d'apporter les justifications de nature à établir l'existence et la quotité des omissions ou insuffisances ou le bien-fondé des nouvelles dispositions légales invoquées ; à cet égard, en effet, la charge de la preuve incombe à l'Administration.

100

Il sera observé enfin que, s'il peut être exercé après expiration du délai de répétition et en l'absence de toute procédure de redressement, le droit de compensation proprement dit ne saurait autoriser l'Administration à faire échec à d'autres règles tracées par la loi ou habituellement suivies.

C'est ainsi que la compensation d'un excédent d'imposition constaté ne peut être effectuée avec une omission ou insuffisance pour laquelle le contribuable serait en mesure de se prévaloir, conformément à l'article L80 A du LPF, d'une interprétation qui aurait été formellement admise précédemment par l'Administration.

Il convient également de s'abstenir de compenser les dégrèvements reconnus justifiés avec des omissions ou insuffisances d'imposition relevées au cours de l'instruction d'une réclamation, lorsque ces omissions ou insuffisances résultent d'un changement de doctrine ou de jurisprudence intervenu depuis le moment où il a été procédé à l'établissement de l'impôt contesté.

A. Conditions d'exercice de la compensation et de la substitution de base légale au regard de la procédure de rectification

1. Exercice de la compensation au regard de la procédure de rectification

110

Le droit de compensation étant dérogatoire à la procédure de rectification, la demande de compensation (fondée sur les règles générales de la procédure contentieuse ou sur les dispositions des articles [L203 du LPF](#) et [L204 du LPF](#)) n'implique pas que, pour la nouvelle imposition, une procédure de rectification doive être préalablement engagée.

En ce sens : CE, arrêt du 22 février 1963, n°s 54117 et 54120, RO, p. 294.

De même, une demande de compensation présentée par l'Administration devant le juge de l'impôt doit, si elle est reconnue fondée, être accueillie, ce qui suppose que cette demande fasse l'objet d'une instruction contradictoire selon la procédure juridictionnelle de droit commun mais n'implique pas qu'une procédure administrative comportant notamment une proposition de rectification doive être préalablement engagée.

En ce sens : CE, arrêt du 4 novembre 1988, n° 61185.

Ainsi, si une demande de réduction d'impôt sur les sociétés est reconnue fondée mais qu'en contrepartie le service constate une omission en matière de taxe sur les salaires, il n'est pas nécessaire, pour opposer la compensation, que le redressement relatif à cette taxe soit notifié à la société, car celle-ci en aura connaissance au cours de la procédure juridictionnelle dans le cadre de l'instruction contradictoire de sa demande.

2. Substitution de base légale au regard de la procédure de rectification

120

La substitution de base légale permet à l'Administration d'invoquer à tout moment de la procédure les moyens qui sont propres à justifier le fondement légal d'une imposition initialement établie sur un autre fondement juridique.

Elle ne peut être invoquée que si, à l'instar de la situation permettant l'établissement d'une imposition primitive, la procédure correspondant au nouveau fondement légal a été respectée. La substitution ne doit pas, en effet, priver le contribuable des garanties légales attachées aux procédures de redressement correspondant à chaque catégorie de revenus ou d'impositions.

Dès lors, si la procédure primitivement mise en œuvre ne correspond pas au nouveau fondement légal qu'elle envisage de retenir, l'Administration ne peut opérer directement la substitution dans le cadre de la procédure contentieuse (dans la décision de rejet ou devant le juge). Elle doit procéder au dégrèvement de l'imposition initialement établie et engager la procédure appropriée au nouveau fondement légal qu'elle entend retenir, à condition, bien entendu, que la prescription ne s'y oppose pas.

Si la proposition de rectification a été faite pour l'établissement de l'imposition sur l'ancien fondement légal, l'Administration est dispensée de procéder à une nouvelle proposition (cf. [II-A-2 § 150](#)).

Exemple : L'Administration est dispensé de procéder à une nouvelle proposition de rectification si elle a notifié, en matière d'impôt sur le revenu, un redressement visant des bénéficiaires non commerciaux et qu'elle soutient par la suite qu'il s'agit en fait de salaires, catégorie de revenus pour laquelle une procédure spéciale n'est pas exigée.

De même, la proposition de rectification n'est pas exigée lorsque la base d'imposition correspondant au nouveau fondement légal dont se prévaut l'Administration était susceptible d'être évaluée d'office.

130

Mais dans le cas où la nouvelle rubrique choisie comporterait une procédure spécifique, il y aurait lieu de reprendre immédiatement cette procédure si le délai de répétition n'est pas expiré.

Il en irait de même dans toutes les situations où le service se trouverait dans l'obligation d'effectuer une nouvelle procédure d'imposition.

140

La jurisprudence du Conseil d'Etat est en ce sens.

Lorsque l'Administration demande au juge de l'impôt de retenir comme base d'imposition celle résultant de l'application du barème prévu par l'article 168 du CGI, à la place de celle initialement retenue, constituée au cas particulier par des bénéfices commerciaux évalués d'office, elle ne vise pas à réparer une insuffisance ou une omission relative à l'assiette ou au calcul de l'imposition. Par suite, cette demande s'analyse en réalité non comme une demande de compensation mais en une demande de substitution de base légale. Mais une telle substitution ne peut être opérée que si les règles de procédure normalement applicables au nouveau fondement légal ont été respectées. L'application des dispositions de l'article 168 du CGI exigeant la mise en œuvre de la procédure de redressement contradictoire et cette procédure n'ayant pas été suivie au cas particulier, où les impositions contestées avaient été établies par voie d'évaluation d'office, les conclusions de l'Administration sont donc rejetées (CE, arrêt du 18 mars 1981, n°s 6404 et 7359).

Lorsque, statuant sur la réclamation d'un contribuable qui a été taxé d'office d'après des revenus d'origine indéterminée, l'Administration entend changer la qualification de ces revenus et les regarder comme des revenus de capitaux mobiliers, elle doit procéder au dégrèvement de l'imposition contestée et engager la procédure contradictoire qu'implique ce nouveau fondement légal (CE, arrêt du 23 mars 1984, n° 36345).

Dès lors qu'elle n'a pas suivi les dispositions de la procédure contradictoire, l'Administration ne peut demander, par voie de substitution de base légale, que soient imposées, dans la catégorie des traitements et salaires, des sommes qui ont primitivement fait l'objet d'une évaluation d'office dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, arrêt du 21 avril 1986, n° 55541).

Lorsque l'Administration a imposé à tort un exploitant agricole selon le régime du bénéfice réel par voie d'évaluation d'office, alors qu'il relevait du régime du forfait, elle peut demander une substitution de base légale en ce qui concerne les bénéfices agricoles forfaitaires afférents à la partie des terres exploitées en cultures spécialisées, puisque ces bénéfices sont déterminés mathématiquement par application du tarif aux superficies affectées à ce type de cultures. En revanche, elle ne peut procéder à une substitution de base légale en ce qui concerne les bénéfices afférents aux terres exploitées en polyculture, à défaut d'avoir régulièrement suivi, pour cette partie de l'exploitation, la procédure de

classement par catégorie prescrite par l'article L4 du LPF (CE, arrêt du 24 juillet 1987, n° 54280).

L'Administration ne peut demander une substitution de base légale que si elle produit les éléments nécessaires au contribuable pour discuter, sous le contrôle du juge, le bien-fondé de l'imposition en cause. Cette condition n'est pas remplie dans le cas d'une substitution de revenus de capitaux mobiliers à des bénéfices non commerciaux, lorsque l'Administration ne produit même pas de manière succincte les éléments de calcul propres à la détermination du bénéfice social, à sa répartition et à sa distribution (CE, arrêt du 7 octobre 1987, n°s 53090 et 71611).

Pour pouvoir invoquer devant le juge que des versements en espèces effectués sur les comptes bancaires du contribuable constituent des revenus imposables par voie de taxation d'office en application de l'article L69 du LPF, l'Administration doit être en mesure d'établir qu'elle a invité l'intéressé à fournir des justifications selon la procédure prévue à l'article L16 du LPF (CE, arrêt du 16 décembre 1987, n° 39389 ; à rapprocher CE, arrêt du 23 mars 1988, n° 71491)

150

En pratique, cette jurisprudence a pour effet de limiter les possibilités de substitution de base légale à deux cas de figure.

En premier lieu, la substitution de base légale peut être effectuée lorsque **la nature des procédures correspondant à l'ancien fondement légal et au nouveau est identique**.

C'est ainsi qu'en l'absence de toute déclaration de revenu catégoriel il serait possible de substituer une imposition dans la catégorie des bénéfices non commerciaux à une imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux évalués d'office. La procédure utilisée par le service aurait été, en effet, la même dans les deux cas.

Il est précisé, à cet égard, que les conditions de mise en œuvre de la procédure s'apprécient à la date à laquelle celle-ci a été appliquée. Ainsi, par exemple, la condition de l'envoi préalable d'une mise en demeure avant l'engagement d'une procédure d'évaluation d'office ([article L 68 du LPF](#)) ne fait pas obstacle à une substitution de base légale postérieure à l'entrée en vigueur de ce texte lorsque la procédure d'évaluation d'office a été effectivement diligentée avant le 1er janvier 1987, alors que la mise en demeure n'était pas légalement obligatoire,

En second lieu, la substitution de base légale peut être effectuée lorsque **la procédure contradictoire a été primitivement mise en œuvre, alors que l'Administration entend invoquer un cas d'évaluation ou de taxation d'office**.

La procédure contradictoire étant celle qui offre les garanties les plus étendues au contribuable, elle doit être considérée comme de nature à couvrir une imposition d'office.

En revanche, la substitution d'un fondement légal, qui supposerait l'application de la procédure contradictoire à celui qui a primitivement permis d'établir une imposition d'office, n'est pas possible après expiration du délai de prescription.

Il y a donc lieu d'établir avec précision tous les éléments de fait et de droit qui permettent à l'Administration d'invoquer la substitution de fondement juridique de l'imposition. Les nouveaux motifs du redressement effectué doivent, en effet, être portés à la connaissance du contribuable dans la décision sur la réclamation ou dans les mémoires produits devant le juge, afin que, comme dans la procédure de rectification, l'intéressé puisse utilement présenter des observations en défense devant le juge.

160

Hormis les deux hypothèses exposées ci-dessus, la substitution de base légale n'est pas possible.

Il convient donc en cas d'incompatibilité des procédures, et notamment lorsqu'une procédure d'imposition d'office a été utilisée alors qu'elle n'est pas applicable à la nature des droits à substituer, de reprendre la procédure d'imposition adéquate chaque fois que la prescription n'est pas acquise au contribuable.

Pour ce faire, le service dispose du délai de reprise ouvert par la notification initiale, dès lors que l'effet interruptif de prescription attaché à cette notification est, selon une jurisprudence constante, indépendant des motifs qu'elle contient. Après notification du dégrèvement de l'imposition, l'Administration doit alors reprendre les motifs des redressements en indiquant au contribuable que la procédure d'imposition d'office a été abandonnée, puis les confirmer en laissant éventuellement à l'intéressé la faculté de demander la saisine de la commission départementale.

Il est précisé, par ailleurs, qu'en matière d'ESFP, les dispositions de l'article L50 du LPF, qui interdisent à l'Administration de procéder à de nouveaux redressements après notification des résultats de cette vérification ne font pas obstacle à ce qu'elle reprenne la procédure afin de fixer les bases d'imposition dans des conditions régulières (CE, arrêt du 14 décembre 1984, n° 37199).

B. Modalités de compensation valables pour tous les impôts

170

Il a été précisé que selon les dispositions de l'article L203 du LPF (dispositions qui sont communes à tous les impôts) l'Administration peut opposer à une demande en décharge ou en réduction présentée par un contribuable, à tout moment de la procédure et nonobstant l'expiration des délais de prescription, toutes compensations entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées, au cours de l'instruction, dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée.

180

Il résulte de ces dispositions que lorsqu'une imposition dont la base comporte divers éléments, présente une exagération à raison d'un ou plusieurs de ces éléments, un dégrèvement ne doit être prononcé que si toutes compensations faites, l'ensemble de l'imposition comporte une surtaxe, le dégrèvement devant, dans ce cas, être limité à cette surtaxe.

La règle ainsi énoncée est applicable à tous les impôts, droits, taxes et redevances, quelle que soit leur nature.

Mais une compensation ne peut être valablement opérée que dans la mesure où les surtaxes et les insuffisances appelées à être compensées concernent un même contribuable, un même impôt et une même période d'imposition

1. La compensation ne peut être mise en œuvre qu'à l'égard d'un même contribuable

190

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

2. La compensation ne peut être mise en œuvre qu'au titre d'un même impôt, droit ou taxe

200

Sous réserves des règles particulières spécialement prévues pour certains impôts (cf. [II-C](#)), la compensation ne peut en principe être opérée que pour un même impôt, droit ou taxe.

210

De plus, le droit de compensation ouvert à l'Administration en cas de réclamation présentée par un contribuable ne peut être exercé que dans la limite de l'imposition contestée.

Remarque :

La juridiction contentieuse ne peut donc en aucun cas augmenter l'imposition contestée. Mais il est rappelé que, indépendamment du délai normal de répétition prévu pour chaque impôt, [l'article L170 du LPF](#) donne à l'Administration la possibilité de réparer, en matière d'impôts sur les revenus, les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par des réclamations ou instances jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

220

Toutefois, dans le cadre d'un même impôt, la compensation peut être opérée entre divers éléments.

Il est ainsi possible de compenser le dégrèvement résultant de l'exagération de la base d'imposition avec une insuffisance provenant soit d'une erreur dans l'application des tarifs, soit de l'omission d'intérêts de retard ou d'une majoration, pour insuffisance ou défaut de déclaration ou déclaration tardive

En ce sens : [CE, arrêt du 24 octobre 1973, n° 87602.](#)

230

De même, l'Administration est fondée à demander la compensation entre les dégrèvements de droits en principal reconnus justifiés et des pénalités dont le contribuable était passible en raison de l'infraction commise.

Ainsi, la compensation a été admise entre une réduction de TVA devant bénéficier au contribuable et la majoration pour manœuvres frauduleuses prévue par les anciens articles 1729 et 1731 du CGI (actuellement [article 1729 du CGI](#)) dont l'Administration a établi qu'elle était applicable au lieu et place des pénalités de retard initialement réclamées (CE, arrêt du 24 avril 1981, n° 10813).

En revanche, l'administration n'est pas en droit, sur le fondement de l'[article L203 du LPF](#), d'opposer la compensation entre la cotisation d'impôt sur le revenu, indûment mise à la charge d'une société, pour défaut de désignation des bénéficiaires de distributions occultes et la pénalité fiscale prévue à l'[ancien article 1763 A du CGI](#) (actuellement [article 1759 du CGI](#)) qui aurait dû être mise en recouvrement (CE, arrêt du 23 octobre 1989, n°70934).

3. La compensation ne peut être mise en œuvre qu'au titre d'une même période d'imposition

240

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

En ce sens : CE, arrêt du 9 avril 1976, n° 92194.

250

En ce qui concerne les **taxes sur le chiffre d'affaires**, la compensation entre les droits formant surtaxe et ceux résultant d'omissions ou d'insuffisances d'imposition doit s'opérer globalement pour l'ensemble de la période litigieuse et non année par année

En ce sens : CE, arrêt du 16 juin 1976, n°s 79712 et 79713.

C'est ainsi que lorsque l'imposition contestée a été comprise dans un même avis de mise en recouvrement et se rapporte à des opérations réalisées au cours d'une période s'étendant sur plusieurs années ou exercices, une compensation doit être opérée entre les surtaxes reconnues et les omissions ou insuffisances relevées au cours de la période sur laquelle porte l'avis de mise en recouvrement contesté.

De même, dans le cas d'une demande en restitution de taxes spontanément acquittées par le redevable, la période sur laquelle doit porter la compensation est celle qui fait l'objet de la demande. 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 l'[article 208 de l'annexe II au CGI](#) pour opérer les déductions susvisées est venu à expiration.

260

Par ailleurs, 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.

Enfin, 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.

C. Modalités de compensation propres à certains impôts

270

La possibilité de compensation entre impôts différents s'exerce exclusivement à l'endroit des impôts désignés par l'[article L204 du LPF](#).

Dès lors aucune compensation ne peut valablement être effectuée, notamment :

- entre les impôts sur le revenu et les impôts locaux (taxe d'habitation, taxes foncières, contribution économique territoriale) ou entre deux impôts locaux différents ;
- entre la taxe sur la valeur ajoutée et l'une quelconque des autres taxes sur le chiffre d'affaires ou taxes assimilées ;
- et, a fortiori, entre impôts sur le revenu, taxes sur le chiffre d'affaires et droits d'enregistrement.

1. Modalités de compensations propres aux impôts directs et taxes assimilées

280

A condition qu'ils soient établis la même année, le texte légal donne la possibilité à l'Administration d'effectuer toute compensation entre :

- l'impôt sur le revenu ;
- l'impôt sur les sociétés ;
- la contribution annuelle 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.

Ainsi, une surtaxe relevée à l'égard d'un contribuable en ce qui touche l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés établi au titre d'une année, pourra être compensée avec une insuffisance d'imposition affectant la taxe d'apprentissage due par l'intéressé à raison des salaires versés durant la même année (CE, arrêt du 5 mai 1971, n° 79926).

De même, lorsqu'un contribuable a été imposé à tort à la TVA, l'administration peut demander la compensation entre des dégrèvements d'impôt sur le revenu qui lui sont par ailleurs accordés et l'imposition à la taxe sur les salaires dont il est redevable (CE, arrêt du 27 janvier 1988, n°s 68652 et 68653).

290

Mais, il n'est pas possible de compenser un excédent d'imposition constaté sur l'impôt sur les sociétés avec une omission relative à la redevance fixe des mines, impôt non visé par le texte légal.

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

a. Modalités de compensation propres à l'impôt sur le revenu.

300

Au sens des dispositions de l'article L204 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-1 du CGI

En ce sens : CE, arrêt du 20 juin 1969, n°s 76085 et 76302, RJ, 2e partie, p. 82.

Doit également être considérée comme effectuée au titre de l'impôt sur le revenu, l'imposition séparée prévue par l'article 39 quinquies du CGI à l'égard des plus-values à long terme.

b. Modalités de compensation propres à l'impôt sur les sociétés.

310

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.

Il en est de même pour l'imposition séparée du montant net des plus-values à long terme visée à l'article 219 du CGI..

En revanche, l'impôt sur les sociétés, d'une part, et la retenue à la source visée à l'article 119 bis-2 du CGI, d'autre part, ne peuvent donner lieu à compensation

En ce sens : CE, arrêts du 27 février 1984, n°s 37377 et 37378;

c. Modalités de compensation propres à la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

320

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 L313-1 du Code de la construction et de l'habitation.

Cette cotisation offre 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 est réclamée à raison d'une insuffisance d'investissement au regard des salaires versés par l'employeur l'année N - 1, une compensation ne pourrait être opérée qu'entre l'insuffisance de la cotisation de 2 % rappelée au titre de l'année N et une surtaxe concernant un autre impôt acquitté par le contribuable au titre de la même année N.

d. Modalités de compensation propres à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

330

En matière de taxe foncière sur les propriétés bâties le droit de compensation s'exerce suivant les règles générales énumérées ci-dessus (cf. II-B).

En outre et conformément aux dispositions de l'article R*203-1 du LPF, « lorsque la réclamation concerne les évaluations foncières des propriétés bâties, la compensation prévue à l'article L203 du LPF peut s'exercer entre les impositions relatives aux divers éléments d'une propriété ou d'un établissement unique imposés sous l'article du rôle indiqué dans la réclamation, même s'ils sont inscrits séparément à la matrice cadastrale ».

Il convient de considérer comme constituant une « propriété unique » les immeubles qui, appartenant à un même propriétaire, forment un groupement topographique indépendant (par exemple, maison d'habitation, buanderie et garage). De même on entend par « établissement unique » l'ensemble des bâtiments, force motrice, outillage, chantiers, lieux de dépôt de marchandises, etc., qui concourent à une même exploitation, appartiennent à un même propriétaire et constituent un groupement topographique indépendant.

Il est enfin précisé que toute compensation reste donc impossible entre deux propriétés distinctes même si ces dernières sont cotisées sous un même article.

e. Modalités de compensation propres à la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

340

Les dispositions de l'article R* 203-1 du LPF n'étant pas applicables à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, le droit de compensation s'exerce quel que soit l'objet de la réclamation visant cette taxe, conformément aux règles générales indiquées ci-dessus (cf. II-B) et dans la limite de l'imposition contestée.

Comme l'imposition doit s'entendre, en cette matière, de l'impôt afférent à une unité cadastrale déterminée, seules les omissions ou insuffisances affectant la même unité peuvent être opposées en compensation des dégrèvements reconnus justifiés.

A fortiori, aucune compensation n'est possible entre la taxe foncière sur les propriétés non bâties et la taxe foncière sur les propriétés bâties (qui sont des impôts distincts) dans le cas où une propriété a été soumise à l'un de ces impôts alors qu'elle était passible de l'autre

En ce sens : CE, arrêt du 26 mai 1933, RO, 6007 (arrêt rendu en matière de contributions foncières des propriétés bâties et non bâties).

2. Modalités de compensation propres aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

350

Les règles générales exposées ci-dessus (cf. II-B) sont, bien entendu, applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées.

En ce qui concerne la période d'imposition à retenir, il y a lieu de se référer à ce qui été indiqué au II-B-3-§ 250.

Il est rappelé qu'aucune compensation ne peut valablement être effectuée entre la taxe sur la valeur ajoutée et l'une quelconque des autres taxes sur le chiffre d'affaires ou taxes assimilées et également entre deux de ces dernières taxes.

3. Modalités de compensation propres aux droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune et droits de timbre

360

En vertu des dispositions de l'article L204 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'Etat.

Il en est de même en ce qui concerne l'impôt de solidarité sur la fortune.

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 droit de timbre, soit de l'impôt de solidarité sur la fortune, à la seule condition que les droits compensés soient perçus au profit de l'Etat.

Inversement, une insuffisance afférente à un droit de timbre peut, sous la même condition, être compensée avec une surtaxe affectant un droit d'enregistrement.

370

Ce principe comporte cependant deux dérogations :

En premier lieu, la règle posée par l'article L204 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, depuis le 1^{er} octobre 1970, date d'entrée en vigueur de l'article 5 de la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969, la taxe est devenue restituable dans les mêmes conditions que les droits d'enregistrement. Au contraire, lorsque la taxe ne tient pas lieu des 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);

En second lieu, 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.