

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-40-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012

**CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes -
Droit de compensation ouvert au contribuable**

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 2 : Droit de compensation ouvert au contribuable

Sommaire :

I. Principe du droit de compensation ouvert au contribuable
II. Conditions d'exercice du droit de compensation ouvert au contribuable

I. Principe du droit de compensation ouvert au contribuable

1

Les dispositions des articles [L203 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) et [L204 du LPF](#) donnent à l'Administration, sous certaines conditions, le droit d'opposer toutes compensations entre les dégrèvements ou restitutions reconnus justifiés et les omissions ou insuffisances d'imposition constatées, au cours de l'instruction d'une réclamation, dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée, voire d'une autre imposition dans les limites du texte légal (cf. [BOI-CTX-DG-20-40-10](#)).

10

Corrélativement, l'[article L 205 du LPF](#) dispose que les compensations ainsi prévues sont opérées dans les mêmes conditions au profit du contribuable à l'encontre duquel l'Administration effectue un redressement, lorsque l'intéressé invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque le redressement fait apparaître une double imposition.

Le droit de compensation reconnu au contribuable par ce texte peut, bien entendu, être exercé au cours de la procédure de redressement.

Mais si l'intéressé a omis d'invoquer ce droit au cours de cette procédure, ou si, l'ayant invoqué, le service a refusé de lui en accorder le bénéfice, il est fondé à s'en prévaloir pour réclamer contre l'imposition consécutive au redressement ([CE, arrêt du 16 mai 1975, n° 92036](#)).

II. Conditions d'exercice du droit de compensation ouvert au contribuable

20

Dès lors que la loi prévoit expressément que les compensations susceptibles d'être invoquées par le contribuable sont opérées dans les mêmes conditions que celles pratiquées par l'Administration, les règles exposées en ce qui la concerne (cf. [BOI-CTX-DG-20-40-10](#)) sont applicables, toute chose étant égale par ailleurs, pour apprécier le bien-fondé des demandes de compensation formulées par les contribuables dans leurs réclamations.

30

Le contribuable peut donc solliciter le dégrèvement total ou partiel d'une imposition consécutive à un redressement justifié en invoquant une surtaxe commise à son préjudice dans l'imposition primitive, même si les délais ouverts pour réclamer contre cette dernière imposition sont expirés (qu'il s'agisse du délai général prévu à l'[article R*196-1 du LPF](#) ou du délai spécial prévu à l'[article R*196-3 du LPF](#)).

En ce sens : CE, arrêt du 3 novembre 1976, n° 93794.

Remarque 1 : En ce qui concerne les rectifications ouvrant droit à compensation, de même que les surtaxes et doubles impositions permettant au contribuable de l'invoquer, voir également [BOI-CF-PGR-30-50](#).

Remarque 2 : Dans le cas où la surtaxe invoquée se révélerait supérieure au montant de l'imposition résultant du redressement, l'administration pourrait user du pouvoir de dégrèvement d'office qu'elle tient des [articles R*211-1 du LPF](#) et [R*211-2 du LPF](#).

Ainsi, un contribuable peut être admis à justifier à tout moment de la procédure contentieuse du montant de ses frais professionnels s'il invoque la surtaxe qui résulte pour lui de l'application faite par l'administration à l'occasion d'un redressement, de la déduction forfaitaire de 10 % au montant de ses salaires bruts (CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 33383).

40

Par ailleurs, l'imposition supplémentaire peut être compensée avec une surtaxe relevée sur certains impôts de nature différente, limitativement énumérés par la loi, établis au nom du même contribuable, relatifs à la même période et pour lesquels le délai de réclamation serait également expiré.

C'est ainsi que le droit de compensation peut être invoqué en matière d'impôts directs entre une cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés et un excès d'imposition entachant la taxe d'apprentissage, ou la taxe sur les salaires (cf. [BOI-CTX-DG-20-40-10-II-C-1](#)).

Le droit de compensation peut également être invoqué en matière de droits d'enregistrement et de timbre, entre une insuffisance de perception reconnue au titre d'un droit perçu sur un acte et un excédent d'imposition au titre d'un autre droit perçu sur le même acte ou un acte connexe (cf. [BOI-CTX-DG-20-40-10-II-C-3](#)).

50

Enfin, la compensation peut également être demandée par le contribuable lorsque le redressement fait apparaître une double imposition.

Tel est le cas notamment lorsque des salaires excessifs alloués à des dirigeants de sociétés sont réintégrés dans les bénéfices sociaux, la taxe sur les salaires et la taxe d'apprentissage afférentes à ces salaires devant être compensées avec la cotisation supplémentaire établie au titre de l'impôt sur

les sociétés.

60

Compte tenu de ce qui précède, toute surtaxe peut être alléguée par le contribuable, qu'elle consiste en des droits simples indûment perçus ou en des 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.

70

Toutefois, aucune compensation ne saurait être admise si la surtaxe invoquée concerne des droits qui ne sont pas restituables, ou encore s'il ne s'agit pas d'un impôt.

C'est ainsi qu'un contribuable ne saurait se prévaloir de sa qualité de créancier de l'Etat pour obtenir qu'une compensation soit effectuée entre sa créance et la dette fiscale mise à sa charge. En l'espèce, le requérant avait présenté contre l'Etat une demande en dommages-intérêts qui a d'ailleurs été rejetée.([CE, arrêt du 6 décembre 1967, n° 70626](#) ; cf. à ce sujet, compensation de « recouvrement » [BOI-REC-PREA-10-30](#)).

De même un contribuable ne peut demander que les intérêts de retard dont est assortie une imposition supplémentaire mise à sa charge soient réduits pour tenir compte des intérêts moratoires correspondant à des droits qui lui ont été précédemment alloués en dégrèvement à la suite d'une réclamation, car aucune disposition législative ou réglementaire ne permet une telle compensation ([CE, arrêt du 22 février 1967, n°68526, RJ, 2e partie, p. 49](#)).