

N° 442722 – M. N...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 16 février 2022

Lecture du 2 mars 2022

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

En vertu de l'article L. 203 du LPF, « lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande. »

La faculté de compensation instaurée par ces dispositions au profit de l'administration pendant la phase contentieuse, qui s'ouvre avec la réclamation du contribuable et se prolonge durant toute l'instance juridictionnelle jusqu'à la décision du juge d'appel (cf. CE, 31 mars 2010, P..., n° 297305, T. p. 717, RJF 6/10 n°618 ou CE, 23 décembre 2010, min. c/ V..., n° 315422, RJF 3/11 n° 367), se distingue ainsi, tant de la compensation prévue par l'article L. 80 du LPF au stade amont de la procédure de rectification et d'établissement de l'impôt, que de la compensation organisée au stade aval du recouvrement de l'impôt par l'article L. 257 B du même livre.

Cette compensation, qui se différencie de la substitution de base légale en ce qu'elle ne modifie pas simplement le terrain de l'imposition mais tend à la substitution, à hauteur d'un même quantum, d'une matière imposable ou d'un « acte d'imposition » (concl. Fabre sur CE, Section, 21 mars 1975, n° 87573, Dr. fisc. 1975 n° 20 comm. 680) à un autre, offre à l'administration un outil redoutable que le président Arrighi de Casanova décrivait, dans ses conclusions sur votre décision de Plénière min. c/ Sté Blumet et fils du 28 juin 1991 (n° 63066, p. 259, RJF 8-9/91 n° 1073, Dr. fisc. 1991 n° 42 comm. 2004), comme assurant la conciliation de deux impératifs *a priori* contradictoires : la compétence liée du service pour établir l'impôt sans pouvoir renoncer au bénéfice de la loi fiscale, et la protection du contribuable contre toute remise en cause de sa situation après l'expiration du délai de reprise.

Ce « procédé exorbitant », par lequel l'administration compense une imposition dont le dégrèvement est reconnu justifié par une imposition éludée dont elle a découvert l'existence pendant l'instruction de la réclamation ou en cours d'instance devant le juge de l'impôt, permet en effet à l'administration non seulement de passer outre, en vertu des dispositions expresses sur ce point de l'article L. 203 du LPF, l'éventuelle expiration de son droit de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

reprise de cette imposition éludée, mais également de se dispenser, en vertu de l'interprétation donnée de cet article par votre jurisprudence, de la procédure de rectification contradictoire.

Alors que vous n'avez pas fait preuve de la même souplesse pour les simples substitutions de base légale, vous avez en effet lu l'article L. 203 du LPF, en ce qu'il autorise l'administration à demander au juge de l'impôt la compensation, comme impliquant nécessairement que le juge puisse lui-même établir l'impôt et substituer une matière imposable à l'autre, en dispense de la procédure administrative préalable normalement requise pour l'établissement de l'impôt. Si l'on peut ainsi aisément comprendre que la procédure juridictionnelle absorbe la procédure de compensation et soit regardée comme offrant au contribuable, grâce au caractère contradictoire de l'instruction, des garanties, sinon équivalentes à l'ensemble de celles qui lui sont offertes par le LPF au stade de l'établissement de l'impôt, du moins suffisantes pour assurer le respect des droits du contribuable, et si votre jurisprudence a affirmé, à de nombreuses reprises, cette dispense d'engagement d'une nouvelle procédure administrative d'établissement de l'impôt et d'envoi préalable d'une notification de redressements avant l'admission d'une demande de compensation présentée par l'administration « devant le juge de l'impôt » (CE, 22 février 1963, *Sieur M*, n° 54117 54120, p. 117 ; CE, Section, 21 mars 1975, n° 87573, p. 215, RJF 1975 n° 258, Dr. fisc. 1975 n° 20 comm. 680 ; CE, 3 juillet 1985, n° 33413, RJF 1985 n° 1337, Dr. fisc. 1985 n° 45 comm. 1924 ; CE, 4 novembre 1988, n° 61185, RJF 1989 n° 106, Dr. fisc. 1989 n° 19 comm. 970 ; CE, Plénière, 6 mars 1991, *B...*, n° 61863, p. 78, RJF 1991 n° 544, Dr. fisc. 1992 n° 26 comm. 1242), nous relevons que vous avez, plus occasionnellement, appliqué la même solution de dispense dans des cas, moins évidents, où l'administration avait elle-même opposé la compensation au stade de la réclamation contentieuse préalable, avant la saisine du juge de l'impôt : d'une part, dans une décision du 29 septembre 2003, *G...* (n° 224058, RJF 2003 n° 1433, Dr. fisc. 2004 n° 18-19 comm. 450, concl. C. Maugué, concernant une compensation effectuée par l'administration bien que le considérant de principe de la décision ait reproduit la formule issue des précédents relatifs à des demandes formées « devant le juge de l'impôt »), et d'autre part, dans une décision du 27 juillet 1984, *C...* (n° 30143, aux Tables, RJF 1984 n° 1215), jugeant que l'absence de visa de l'article 1955 du CGI par le service dans sa décision d'opposer la compensation est sans incidence sur la régularité de la procédure contentieuse « *dès lors que le contribuable a été mis en mesure, devant le juge, de discuter du bien-fondé des droits que l'administration a fait valoir* ».

Si la compensation de l'article L. 203 du LPF permet donc de s'abstraire du carcan de la prescription et de la procédure de rectification contradictoire, autorise-t-elle également l'administration fiscale, notamment pour rechercher d'éventuelles insuffisances à opposer au contribuable, à réaliser des investigations en dispense du respect des règles entourant les pouvoirs de contrôle du service et des garanties habituellement reconnues aux contribuables contrôlés ?

La notion d' « *insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande* » ne se limite en effet pas aux seules insuffisances ou omissions qui auraient été matériellement constatées à l'occasion des actes d'instruction de la réclamation, mais s'étend, en vertu de votre décision du 18 juillet

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

2018, *Société BNP Paribas* (n° 404226, T. p. 634, RJF 2018 n° 1166, Dr. fisc. 2018, no 48, comm. 485), à l'ensemble des insuffisances ou omissions dont l'administration découvre l'existence pendant la phase temporelle d'instruction de la réclamation. Ainsi, vous avez jugé que l'administration peut prendre en compte l'ensemble des éléments à sa disposition au cours de cette période qui révéleraient une omission ou une insuffisance dans l'assiette ou le calcul de l'imposition, y compris ceux qu'elle aurait recueillis à l'occasion d'une procédure de contrôle diligentée après la réception de la réclamation, et qu'elle n'est pas tenue de se limiter aux insuffisances résultant des éléments contenus dans la réclamation présentée par le contribuable ou dans les pièces qu'il y a jointes.

Dans la présente affaire, la cour administrative d'appel de Marseille a écarté comme inopérant le moyen tiré par le contribuable de ce que l'administration se serait livrée, pour mettre au jour une insuffisance de collecte de TVA à raison de son activité de location de locaux et opposer cette insuffisance à sa réclamation, justifiée, tendant à la restitution de la TVA à laquelle il avait été assujéti en violation du droit de l'Union à raison de son activité de marchand de biens, à une véritable vérification de comptabilité déguisée, sans les garanties entourant en vertu de l'article L. 47 du LPF la réalisation d'un tel contrôle.

Le moyen par lequel le contribuable soutient, en cassation, que la cour aurait commis une erreur de droit en admettant que les insuffisances d'imposition dont les dispositions de l'article L. 203 du LPF autorisent la compensation avec des dégrèvements reconnus justifiés, ne se réduisent pas aux seules insuffisances révélées par les opérations matérielles d'instruction « passive » de la réclamation d'un contribuable, mais peuvent procéder d'opérations « actives » de contrôle diligentées postérieurement à la réception de cette réclamation, se heurte à votre jurisprudence *Sté BNP Paribas* précitée. La critique par laquelle il conteste la solution d'inopérance opposée à son moyen d'irrégularité, en faisant valoir que l'administration doit, lorsqu'elle procède à des vérifications approfondies pour opposer la compensation à un contribuable ayant formé une réclamation, effectuer ces investigations dans le respect des garanties qui s'attachent à leur nature, soulève en revanche une question inédite, au sujet de laquelle le ministre s'en remet devant vous à votre sagesse.

Si l'administration peut, le cas échéant, utiliser les résultats d'un contrôle qu'elle a diligenté postérieurement à la réception de la réclamation pour procéder à la compensation avec des insuffisances d'imposition révélées par ces investigations, doit-elle respecter, dans la conduite de ce contrôle, certaines garanties sous peine de ne pouvoir en prendre en compte les éléments pour les besoins de la compensation ?

A cette interrogation, la cour a apporté une réponse reposant sur une analyse de la compensation comme partie intégrante du traitement de la réclamation du contribuable. Elle a ainsi regardé le moyen tiré de l'irrégularité des opérations matérielles de contrôle ayant permis la révélation des insuffisances d'imposition opposées au contribuable, comme un moyen tiré d'un vice dans la procédure d'instruction de la réclamation.

Or en vertu de votre jurisprudence constante, dont la cour a reproduit le considérant de principe, les irrégularités susceptibles d'avoir entaché la procédure d'instruction d'une

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

réclamation tendant à la restitution d'une imposition, qui ne constitue ni un rehaussement d'impôt, ni un redressement, sont sans incidence sur la décision de rejet de cette réclamation (v. par ex. CE, 23 juin 1982, n° 29399, RJF 1982 n° 821 ; CE, 16 novembre 1983, n° 36652, RJF 1984 n° 48 ; CE, Section, 22 mars 1985, n° 41278, RJF 1985 n° 672 ; CE, 4 février 1987, n° 44965, RJF 1987 n° 392 ; CE, 4 mars 1987, n° 50653, RJF 1987 n° 417 ; et plus récemment CE, 30 décembre 2010, *SNC CCAS*, n° 309298, RJF 2011 n° 572 ou CE, 27 mai 2015, n° 364270, RJF 2015 n° 705).

Toutefois, cette analyse nous semble trop brève pour suffire à emporter automatiquement l'inopérance du moyen invoqué.

En effet, votre jurisprudence retenant l'inopérance des vices entachant l'instruction d'une réclamation et la décision de rejet d'une telle réclamation repose sur le constat que ces vices sont sans incidence sur la légalité (bien-fondé comme régularité) de l'imposition contestée par cette réclamation, dont la décharge ou la réduction est l'objet de la demande adressée au service puis au juge de l'impôt.

Or, si les éventuelles irrégularités des actes de l'administration aboutissant à opposer la compensation à un contribuable pour rejeter sa réclamation sont, par construction, sans incidence sur la légalité de l'imposition initiale dont le contribuable sollicite la décharge par cette réclamation, on ne saurait en revanche les écarter d'un revers de main comme étant insusceptibles d'avoir une incidence sur la régularité de l'acte d'imposition nouveau que l'administration entend, par la compensation, substituer à l'imposition contestée.

En effet, lorsque les actes dont la régularité est contestée sont ceux ayant permis à l'administration de découvrir l'imposition éludée qu'elle substitue à l'imposition initiale dont la restitution lui a été demandée, le vice allégué porte certes sur un élément conduisant à rejeter la réclamation du contribuable contre l'imposition initiale, mais en lui substituant une matière imposable qui, elle, est directement concernée par le vice allégué. Le moyen vise alors à contester la faculté d'opposer la compensation en remettant en cause la régularité de l'imposition ainsi substituée.

A cet égard, si vous avez jugé que l'irrégularité de la procédure d'imposition initiale, qui est d'ailleurs au nombre des motifs pour lesquels des dégrèvements peuvent être « reconnus justifiés » au sens de l'article L. 203 du LPF, ne fait pas obstacle à ce qu'une demande de compensation fondée sur ce texte et tendant à établir une nouvelle imposition assise sur des bases jusque-là omises soit accueillie et conduise le juge à ne pas prononcer la décharge demandée (CE, Section, 21 mars 1975, n° 87573, préc.), il ne saurait s'en évincer que la compensation rendrait également sans objet tout débat sur la régularité des opérations de contrôle ayant, le cas échéant, conduit à découvrir les éléments sur lesquels cette nouvelle imposition est assise.

Dès lors, la réponse à apporter à la question posée par le présent litige dépend de la portée de l'article L. 203 du LPF et du point de savoir jusqu'où vous pousserez aujourd'hui le constat de son caractère exorbitant du droit commun : doit-il être lu comme autorisant

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'administration à s'abstraire non seulement des délais de reprise et de la procédure de rectification contradictoire, mais également des règles de contrôle de l'impôt ?

Deux approches sont envisageables.

La première consisterait à regarder non seulement la décision de procéder à la compensation, mais aussi la mise au jour, en amont de cette décision, pendant la période temporelle d'instruction de la demande, de l'insuffisance d'imposition opposée à l'intéressé par le biais de l'article L. 203, comme des éléments et des actes de la procédure contentieuse, dont les seules garanties sont celles afférentes à la procédure juridictionnelle de droit commun.

Partant du triple constat que la compensation de l'article L. 203 du LPF conduit l'administration à opérer directement, pendant la phase contentieuse s'ouvrant avec la réception de la réclamation préalable, une substitution d'acte d'imposition sous le contrôle du juge, qu'elle a pour objectif la préservation ou le sauvetage d'un quantum de matière imposable, et qu'elle n'est que la conséquence d'une situation dans laquelle le contribuable s'est lui-même placé en formant une réclamation tendant à la décharge d'une imposition alors qu'il avait omis une imposition au titre de la même période, il s'agirait d'en déduire que les seules garanties du contribuable en la matière seraient celles tenant, d'une part, au caractère contradictoire de la procédure contentieuse et d'autre part, au respect des conditions de fond posées par l'article L. 203 du LPF à la mise en œuvre de la compensation, sans les garanties dont peut habituellement se prévaloir un contribuable au stade du contrôle et de l'établissement de l'impôt.

En formant une réclamation, le contribuable s'expose en effet au risque d'une compensation s'il a omis ou éludé une imposition au cours de la même période, pour un montant n'excédant pas celui dont le dégrèvement a été reconnu justifié. Sa réclamation serait ainsi regardée comme déclenchant, au-delà du devoir du service d'instruire sa demande, le droit pour le service de rechercher, par tout moyen, l'existence d'une insuffisance d'imposition jusque-là inconnue et de l'opposer à sa demande en décharge. Le contribuable se placerait ainsi, en quelque sorte, lui-même en dehors du cadre habituel de contrôle et d'établissement de l'impôt, à hauteur du montant en droits de sa réclamation.

Par ailleurs, les garanties dont le LPF entoure la réalisation de certains contrôles, tels que la vérification de comptabilité ou l'ESFP, ne sont jamais, en règle générale, que des déclinaisons particulièrement poussées des droits de la défense à divers stades de la procédure fiscale (envoi préalable d'un avis de vérification, information du droit d'être assisté d'un conseil, débat oral et contradictoire avec le vérificateur, envoi d'un document récapitulatif des conclusions du contrôle...). Dès lors que les formalités prévues au stade de la phase administrative d'établissement de l'impôt ont été jugées inapplicables en cas de compensation de l'article L. 203 du LPF, en ce que la procédure contradictoire contentieuse y supplée et les absorbe et en ce que la temporalité de l'article L. 203 implique une dispense de reprise à zéro de la procédure, les garanties contradictoires de même nature prévues au stade du contrôle de l'impôt ne seraient, de même, pas applicables. Les dispositions des articles L. 47 et suivants du LPF n'étant ainsi pas invocables, seules pourraient, dès lors, affecter la régularité de la

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

compensation des méconnaissances des droits de la défense qui, bien que commises au stade du contrôle et de l'instruction de la réclamation, auraient porté à ces droits une atteinte irréparable, à laquelle il ne pourrait être remédié ultérieurement grâce aux garanties offertes par la procédure contentieuse (rapp., pour les contrôles de l'AMF, CE, 15 mai 2013, *Sté Alternative Leaders France*, n° 356054, T. pp. 453-597-742). Ce qui sera rare.

Alternativement – ou antagoniquement – vous pourriez considérer que, la compensation n'étant que la décision au stade contentieux (qui commence dès la réclamation) de substituer un acte d'imposition à un autre, il est logique qu'elle déroge aux procédures administratives préalables de rectification et d'établissement de l'impôt, mais qu'elle ne saurait en revanche dispenser le service de respecter les règles de procédure qui s'attachent, en amont de l'acte d'imposition, aux investigations faites par le service selon leur nature. Les garanties de la procédure contentieuse ne remplaçant que celles de la procédure de rectification contradictoire, elles ne rendraient pas inutiles celles encadrant le pouvoir de contrôle du service et ne feraient ainsi pas obstacle à une contestation des conditions dans lesquelles les éléments révélant une insuffisance d'imposition ont été obtenus.

Lorsque l'administration en reste à l'examen des seuls documents spontanément transmis par le contribuable à l'appui de sa réclamation, il nous semblerait en tout état de cause exclu de soumettre cet examen aux garanties relatives aux vérifications de comptabilité. Un tel examen devrait nécessairement être réputé limité à l'instruction de la réclamation, quand bien même il donnerait lieu à un examen critique des pièces comptables spontanément jointes par le contribuable à sa réclamation ou à une comparaison entre ses déclarations fiscales et des éléments de sa comptabilité qu'il aurait de lui-même produits à l'appui de sa demande.

Par ailleurs, lorsque l'instruction d'une réclamation conduit l'administration à demander au contribuable ou à un tiers, sans pour autant tomber dans une vérification de comptabilité, la communication de certains éléments – qu'il s'agisse d'éléments justificatifs du bien-fondé de sa réclamation, ou de documents excédant ceux qui seraient strictement nécessaires à l'instruction du bien-fondé du dégrèvement demandé et auraient pour objet de vérifier, à l'occasion d'un contrôle sur pièces diligenté postérieurement à la réception de la réclamation, que le contrôle du dossier du contribuable ne fait pas apparaître une éventuelle insuffisance d'imposition –, il n'existe, dans ces situations, aucune garantie particulière que le contribuable pourrait faire valoir. En effet, le droit de communication s'exerce, en vertu du LPF, sans formalité particulière à l'égard du contribuable qui en fait l'objet. Pas davantage, le contrôle sur pièces du dossier fiscal d'un contribuable n'est entouré de garanties spécifiques par le LPF : il s'opère dans le silence des bureaux du service, sans avertissement préalable ni formalité quelconque.

En revanche, reconnaître au contribuable le droit de se prévaloir, pour s'opposer à une compensation, de ce que l'administration l'a privé des garanties dont le LPF entoure certaines procédures de contrôle, présenterait une portée utile dans les hypothèses où l'administration se livre, non seulement à des opérations excédant celles nécessaires à l'instruction des points faisant l'objet de la réclamation du contribuable, mais à des opérations répondant, par leur nature et leur ampleur, à la définition de l'ESFP ou de la vérification de comptabilité.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

A cet égard, nous notons qu'en règle générale, les opérations liées – hors compensation – à l'instruction d'une réclamation, quand bien même elles se traduisent par un retour sur place du vérificateur pour consulter tel ou tel document, ou par un réexamen d'un point de la comptabilité, ne sont pas regardées comme de nouvelles vérifications de comptabilité et comme tombant sous le coup de l'interdiction des doubles vérifications de comptabilité de l'article L. 51 du LPF. Par ailleurs, le II de l'article L. 52 du même livre dispose expressément que la règle en vertu de laquelle la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut excéder trois mois n'est pas opposable à l'administration « *pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable, après l'achèvement des opérations de vérification* », pour les besoins de laquelle elle peut donc se rendre dans l'entreprise pour consulter ponctuellement les documents nécessaires à cette fin (v. par ex. CE, 29 mars 1978, n° 4460, aux Tables).

Ce ne serait donc que dans l'hypothèse où l'administration se livre à des contrôles approfondis répondant à la définition de l'ESFP ou de la vérification de comptabilité, au sens notamment de votre jurisprudence de section *SARL Trace*, que le contribuable pourrait invoquer le droit au respect des garanties dont le LPF entoure la conduite de ces contrôles, que ceux-ci aient été diligentés en réaction à sa réclamation et portent sur la période faisant l'objet de celle-ci, ou qu'ils soient sans lien avec elle et portent sur une période postérieure mais donnent lieu à la découverte fortuite d'éléments afférents à l'année visée par la réclamation.

Toutefois, seraient seules applicables les garanties prévues par le LPF sur l'engagement et la conduite des opérations de contrôle, à l'exclusion de celles que le dispositif de la procédure de compensation conduit nécessairement à écarter ou à rendre sans objet, notamment de celles postérieures aux opérations de clôture et indissociables du début de la procédure de rectification.

Ainsi, en cas d'insuffisances d'imposition découvertes grâce ou à l'occasion d'investigations supplémentaires caractérisant, par leur objet, leur nature et leur ampleur, une véritable vérification de comptabilité diligentée au cours de la période d'instruction de la réclamation, serait invocable, pour contester la compensation ensuite effectuée ou demandée par le service, une méconnaissance des garanties tenant à l'envoi d'un avis de vérification préalable (article L. 47 du LPF), à l'information du droit du contribuable de se faire assister par un conseil de son choix (même article), aux garanties propres à la conduite des vérifications de comptabilités informatisées (article L. 47 A), à la durée maximale des opérations de vérification sur place (article L. 52), mais également, l'interdiction du renouvellement d'une vérification de comptabilité au titre d'une même période énoncée par l'article L. 51 du LPF, ou encore la garantie d'origine jurisprudentielle d'un débat oral et contradictoire ou celles des garanties afférentes à la tenue du contrôle contenues dans la Charte et rendues opposables par la loi. En revanche, la garantie de l'article L. 48, relative aux indications que l'administration doit donner, dans la proposition de rectification ou la notification prévue à l'article L. 76 en cas d'imposition d'office, sur les suites du contrôle lorsque des rectifications sont envisagées, serait sans doute sans objet, étant afférente à la conduite de la procédure de rectification dont

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

vous avez jugé que l'administration était dispensée en cas de compensation de l'article L. 203. Il en irait selon nous de même de la garantie de l'article L. 49 sur l'information sur les résultats du contrôle en l'absence de rectification.

Après des hésitations, c'est cette approche, reconnaissant au contribuable le droit de se prévaloir, pour contester la compensation qui lui est opposée, et à la condition que cette irrégularité l'ait effectivement privé d'une garantie, de la méconnaissance, lors de la conduite des opérations ayant révélé de nouvelles insuffisances d'imposition, des garanties dont le LPF entoure la réalisation de certains types de contrôle, que nous vous invitons à retenir.

La compensation autorise le service à sauver une imposition omise en la substituant à une imposition qui s'est révélée injustifiée ou irrégulière et à cette fin, l'autorise à rechercher une matière imposable qui serait, le cas échéant, prescrite, mais elle ne saurait en revanche lui permettre, en l'absence de disposition expresse en ce sens, de conduire des contrôles approfondis de la situation personnelle ou de la comptabilité d'un contribuable sans respecter les règles posées par la loi pour la réalisation de ces contrôles. En d'autres termes, un contrôle répondant à la définition de la vérification de comptabilité ne doit pas s'opérer dans des conditions procédurales dégradées à l'égard d'un contribuable au seul motif que celui-ci a formé une réclamation et que l'issue du contrôle n'est pas l'établissement d'impositions supplémentaires, mais la découverte d'omissions ou d'insuffisances d'imposition donnant lieu à compensation dans la limite du quantum d'une imposition déjà établie lors d'une procédure antérieure – procédure le cas échéant elle-même irrégulière.

Dans ces conditions, en écartant comme inopérant le moyen tiré par le requérant de ce qu'il aurait fait l'objet d'une vérification de comptabilité irrégulière, au motif que les irrégularités affectant l'instruction d'une réclamation sont sans incidence sur la légalité de l'imposition faisant l'objet de la réclamation, la cour a commis une erreur de droit. Vous casserez donc son arrêt et lui renverrez l'affaire, afin qu'elle examine le bien-fondé du moyen du requérant.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 18 juin 2020, au renvoi de l'affaire devant cette cour et à ce que l'Etat verse à M. N... 3000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.