

**Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011**

*Société SERAS II*

**Décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011**

*Époux B.*

**Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011**

*M. César S. et autre*

Le Conseil constitutionnel a été saisi, le 17 décembre 2010, par le Conseil d'État de quatre questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) portant sur :

- le 1 de l'article 1729 du code général des impôts (CGI) dans sa rédaction issue de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, dite « loi Aicardi », sur la demande de la société SERAS II (décision n° 341014 enregistrée sous le numéro 2010-103 QPC), en tant qu'il institue « *une majoration de 40 % si la mauvaise foi du contribuable est établie* » ;
- l'article 1728 du CGI dans sa rédaction issue de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, sur la demande de M. et Mme Yves B. (décision n° 331113 enregistrée sous le numéro 2010-104 QPC) en tant qu'il « *prévoit une majoration de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte* » ;
- le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1999 précitée, sur la demande de M. César S. (décision n° 344316 enregistrée sous le numéro 2010-105 QPC) en tant qu'il « *prévoit une majoration de 40 %* » ;
- le même deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du CGI mais, cette fois-ci, dans sa rédaction issue de la loi du 8 juillet 1987 précitée, sur la demande de M. Jacques B. (décision n° 336406 enregistrée sous le numéro 2010-106 QPC), également en tant qu'il « *prévoit une majoration de 40 %* ».

Toutes concernaient des dispositions instituant une « pénalité fiscale » à taux fixe et toutes étaient contestées par les requérants sur le fondement des principes de proportionnalité et d'individualisation des peines.

Les deux dernières questions portant sur la même disposition, le Conseil constitutionnel a décidé d'y répondre par une seule décision n° 2010-105/106 QPC. Cette jonction se justifiait d'autant plus que, si les deux décisions de renvoi faisaient référence respectivement à la rédaction de la disposition issue de la loi du 8 juillet 1987 et à celle issue de la loi du 30 décembre 1999, cette dernière n'avait pas modifié la rédaction dudit alinéa.

Le Conseil constitutionnel a, dans ses trois décisions du 17 mars 2011 n<sup>os</sup> 2010-103 QPC, 2010-104 QPC et 2010-105/106 QPC, jugé les dispositions qui lui ont été soumises conformes à la Constitution.

## **I. – Les dispositions contestées et leur interprétation**

### **A. – Les dispositions contestées**

#### **1. – Le 1 de l'article 1729 du code général des impôts (n° 2010-103 QPC)**

La majoration de droits consécutive à l'établissement de la mauvaise foi du contribuable qui a déclaré des éléments d'imposition insuffisants, inexacts ou incomplets ou effectué un versement insuffisant a été précisée par une loi du 27 décembre 1963<sup>1</sup>. La majoration était graduée de 30 % à 100 % des droits en fonction du montant des droits déclarés par rapport aux droits réellement dus.

Le paragraphe III de l'article 2 de la loi du 8 juillet 1987 précitée a simplifié ce régime en fixant la majoration des droits :

- à 40 % en cas de mauvaise foi ;
- et à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit.

C'est cette version de l'article 1729 qui était contestée.

---

<sup>1</sup> Article 38 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

Par la suite, ces dispositions ont été modifiées par une ordonnance du 7 décembre 2005<sup>2</sup>, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006 : la majoration de « 40 % en cas de mauvaise foi » a été remplacée par une majoration de « 40 % en cas de manquement délibéré ».

Les pénalités pour mauvaise foi sont applicables au contribuable qui ne pouvait ignorer le caractère imposable de sommes qu'il a omis de déclarer<sup>3</sup> comme à celui qui s'est systématiquement et délibérément abstenu de comptabiliser une part importante de ses recettes deux ans de suite<sup>4</sup>. Les pénalités sont fondées si les minorations de recettes sont systématiques et s'il ressort de l'ensemble des faits qu'elles ont été opérées sciemment<sup>5</sup>. La mauvaise foi est caractérisée par la réunion, d'une part, d'un élément matériel, l'existence d'une insuffisance de déclaration et, d'autre part, d'un élément intentionnel, le caractère délibéré de cette omission<sup>6</sup>. Le caractère intentionnel de l'omission ou de l'insuffisance de déclaration est apprécié souverainement par les juges du fond.

## **2. – Le dernier alinéa de l'article 1728 du code général des impôts (n° 2010-104 QPC)**

L'article 103 de la loi du 30 décembre 1999 précitée a porté à 80 % la majoration prévue pour défaut de déclaration à l'article 1728 du CGI en cas de découverte d'une « *activité occulte* ». Ce taux est le même que dans le cas d'échec des deux mises en demeure successives, prévues par le 3 de l'article 1728 (dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006), de présenter les documents dont la loi fiscale impose la production.

Cette disposition a été spécialement examinée dans les motifs de la décision du Conseil constitutionnel n° 99-424 DC du 29 décembre 1999<sup>7</sup>. Contrairement à ce que soutenaient alors les sénateurs requérants, une telle majoration ne méconnaissait ni la présomption de bonne foi – si celle-ci peut être renversée par la dissimulation d'activité, c'est à l'administration de prouver la dissimulation –, ni le principe de nécessité et de proportionnalité des sanctions. Par ailleurs, elle ne faisait pas double emploi avec la majoration prévue par l'article 1728 en cas d'échec des mises en demeure mentionnées par son 3,

---

<sup>2</sup> Paragraphe II de l'article 13 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités. Cette ordonnance avait pour notamment objet d'opérer une distinction plus claire entre intérêts de retard, simple prix du temps, et les sanctions fiscales qui s'appliquent en cas d'infraction.

<sup>3</sup> Conseil d'État, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 29 juillet 2002, *Sevestre*, n° 220728.

<sup>4</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections, 23 novembre 2001, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Chollet*, n° 216357.

<sup>5</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections, 20 novembre 2002, *SARL New-Sports*, n° 221440.

<sup>6</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 29 décembre 1999, *Dukmedjian*, n° 148725.

<sup>7</sup> Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 50 à 56.

puisque la découverte d'une activité occulte est exclusive de toute mise en demeure. Il ne saurait donc y avoir cumul de pénalités. Enfin, le Conseil a estimé que la notion d'« *activité occulte* » était définie par le livre des procédures fiscales (LPF) avec une précision suffisante (articles L. 12, L. 47 C et L. 169).

Mais, si le Conseil constitutionnel avait examiné la disposition dans les motifs de sa décision, il n'avait pas expressément validé l'article 103 dans le dispositif de sa décision. Cette décision appartient à une époque où le Conseil ne validait dans le dispositif de ses décisions les dispositions spécialement examinées que par exception – en particulier lorsqu'il ne censurait aucune disposition de la loi déférée ou ne prononçait aucune réserve<sup>8</sup>.

### **3. – Le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du code général des impôts (n° 2010-105/106 QPC)**

En cas de retard de déclaration fiscale, le 1 de l'article 1728 du CGI prévoit de sanctionner le contribuable d'une majoration de 10 % des droits dus.

Dans le cas d'un retard de dépôt de déclaration fiscale supérieur à trente jours après réception d'une mise en demeure notifiée, le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 porte cette majoration à 40 % des droits.

### **B. – L'interprétation des dispositions contestées**

Toutes les dispositions contestées ont été reconnues par la jurisprudence administrative comme présentant le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation d'un préjudice<sup>9</sup>.

Toutes ont également été reconnues comme compatibles avec la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDH).

La Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), d'une part, regarde les pénalités fiscales comme des accusations en matière pénale, entrant dans le

---

<sup>8</sup> Décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances rectificative pour 1999*.

<sup>9</sup> Par exemple, pour l'article 1728 du CGI, Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections, 6 juin 2008, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Lemarinier*, n° 270955.

champ du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention<sup>10</sup>. Elle a, d'autre part, déduit de la même stipulation l'exigence de proportionnalité de la sanction. Comme la cour l'a jugé en ce qui concerne le permis à points dans sa décision *Malige*<sup>11</sup>, cette exigence peut notamment être satisfaite par une échelle de peines prévue par la loi elle-même. Peu de temps auparavant, la Commission européenne des droits de l'homme, à propos de l'article 1729 du CGI, avait estimé pour déclarer une requête irrecevable : « *Il est exact que les juridictions saisies ne pouvaient moduler le taux des pénalités infligées pour mauvaise foi puisque celui-ci est fixé par l'article 1729 du code général des impôts précité. Il n'en reste pas moins que cet article prévoit que le montant des pénalités est calculé sur la base et en pourcentage du montant des redressements infligés, selon qu'il y a "mauvaise foi" ou "manœuvres frauduleuses". – La Commission est d'avis que, ce faisant, la loi elle-même prévoit et permet d'assurer la proportionnalité de la sanction aux faits reprochés ainsi qu'aux circonstances particulières de l'espèce.* »<sup>12</sup>

La jurisprudence du Conseil d'État a tiré les conséquences de cette jurisprudence sur les pénalités fiscales tant en ce qui concerne les pénalités de portée générale que les pénalités particulières.

– D'une part, en ce qui concerne les pénalités fiscales de portée générale, le Conseil d'État a plusieurs fois fait application du raisonnement de la décision *Malige* en constatant que la loi elle-même prévoyait une échelle de peines. Il l'a fait en deux temps.

En premier lieu, il l'a fait à propos des dispositions dont le Conseil constitutionnel est aujourd'hui saisi. Il a ainsi considéré qu'au sein de chacun des deux articles visés – l'article 1729 du CGI, relatif à la minoration par le contribuable des sommes déclarées<sup>13</sup>, et l'article 1728, relatif au défaut ou retard

---

<sup>10</sup> CEDH, 24 février 1994, *Bendenoun c/ France*, n° 12547/86 ; 23 novembre 2006, *Jussila c/ Finlande*, n° 73053/01. En dehors des pénalités, le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil de l'article 6, paragraphe 1, de la convention (CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/ Italie*, n° 44759/98 ; 4 mars 2004, *Silvester's Horeca Service c/ Belgique*, n° 47650/99).

<sup>11</sup> CEDH, 23 septembre 1998, *Malige c/ France*, n° 27812/95.

<sup>12</sup> Commission européenne des droits de l'homme, 29 juin 1998, *M. Bruno Taddéi c/ France*, n° 36118/97.

<sup>13</sup> Conseil d'État, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections, avis, 8 juillet 1998, *Fattell*, n° 195664 : « *Les dispositions précitées du I de l'article 1729 du code général des impôts qui, comme celles qui étaient antérieurement en vigueur, proportionnent les pénalités selon les agissements commis par le contribuable, prévoient des taux de majoration différents selon la qualification qui peut être donnée au comportement de celui-ci. Le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, sans pouvoir moduler celui-ci pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable, soit, s'il estime que l'administration n'établit, ni que celui-ci se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses, ni qu'il aurait agi de mauvaise foi, de ne laisser à sa charge que des intérêts de retard. Les stipulations du I de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne l'obligent pas à procéder différemment.* »

de déclaration<sup>14</sup> –, le législateur avait établi une gradation entre comportements réprimés et taux de majoration des pénalités susceptible de satisfaire à l'exigence de modulation.

Ainsi, le législateur a introduit dans le régime des sanctions fiscales une certaine forme de modulation en prévoyant des taux de majoration différents qui sont en rapport avec la nature des agissements des contribuables, ces taux étant, selon le cas, pour l'article 1729 du CGI<sup>15</sup>, de 40 % ou de 80 %, pour l'article 1728 du CGI<sup>16</sup>, de 10 %, 40 % ou 80 %, et pour l'article 1759 (1763 A) du CGI<sup>17</sup>, de 100 % ou 75 %.

Selon le même raisonnement, dans le cadre d'une QPC, le Conseil d'État a récemment jugé, à propos de l'amende prévue par l'article 1759 du CGI, que « *les dispositions de l'article 1759 qui prévoient des taux de majoration différents, selon que la société distributrice cumule ou non un manquement aux obligations déclaratives relatives à ses résultats avec un manquement aux obligations résultant de l'article 117 du même code, proportionnent les pénalités qu'elles instituent aux agissements du contribuable en vue de dissimuler des distributions de revenus; que ces montants ne peuvent être regardés comme manifestement disproportionnés au regard des manquements commis* »<sup>18</sup>.

En second lieu, le Conseil d'État a tiré les conséquences de la jurisprudence de la CEDH en prenant en compte la modulation offerte par un ensemble cohérent d'articles du CGI réprimant des comportements relevant d'une même catégorie : il l'a fait en matière de taxe sur la valeur ajoutée<sup>19</sup>, de facturation<sup>20</sup> et de violation des obligations déclaratives<sup>21</sup>.

À chaque fois – modulation à l'intérieur d'un même article ou dans un groupe d'articles –, la jurisprudence du Conseil d'État relative aux pénalités fiscales,

---

<sup>14</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections, 8 mars 2002, *SARL Clinique médicale de Mazargues*, n° 224304.

<sup>15</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections, 31 décembre 2008, *Multari*, n° 296472.

<sup>16</sup> Conseil d'État, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections, 10 avril 2009, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Von Koenig*, n° 297040.

<sup>17</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections, 24 mars 2006, *SA Martell et Co*, n° 257330.

<sup>18</sup> Conseil d'État, 27 octobre 2010, *M. Jean-Claude C.*, n° 342925 ; par cette décision, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la partie de la question relative à la responsabilité solidaire des dirigeants de société (3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI) et enregistrée sous le numéro 2010-90 QPC (décision du 20 janvier 2011).

<sup>19</sup> Conseil d'État, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> sous-sections, 30 novembre 2007, *Société Sideme*, n° 292705.

<sup>20</sup> Conseil d'État, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 26 mai 2008, *Société Norelec*, n° 288583.

<sup>21</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections, 26 décembre 2008, *Gonzales-Castrillo*, n° 282995 : par cette décision, le Conseil d'État a intégré la pénalité pour opposition à contrôle fiscale de l'article 1730 du CGI dans l'ensemble formé par les articles 1728 et 1729 du CGI.

s'est référée à l'exigence, tirée des arrêts de la CEDH<sup>22</sup>, de plénitude de juridiction caractérisée par un pouvoir de réformation en droit et en fait.

En droit interne, le juge fiscal est, en effet, un juge de pleine juridiction, ce qui signifie, d'une part, qu'il contrôle pleinement non seulement le droit, mais aussi les faits sans qu'il y ait lieu de distinguer entre un contrôle normal ou un contrôle restreint, et, d'autre part, qu'il a le pouvoir, non seulement d'annuler une décision administrative, mais aussi de fixer lui-même le montant de l'impôt ou de la pénalité résultant de l'application correcte de la loi.

En matière de pénalités, il contrôle la réalité de l'infraction, puis maintient la pénalité si l'infraction est constituée et en accorde la décharge totale si l'infraction n'est pas constituée.

Il peut aussi substituer un taux inférieur à un taux supérieur si celui-ci n'est pas encouru, notamment, pour l'application de l'article 1729 du CGI ou accepter de substituer une pénalité à une autre, à la demande de l'administration, si les conditions d'identité des faits reprochés et d'absence de privation d'une garantie de procédure sont remplies<sup>23</sup>.

L'administration, pour sa part, tient de l'article L. 247 du LPF la faculté de moduler les sanctions, par des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts, afin de tenir compte des circonstances qui peuvent varier d'une affaire à l'autre. Le juge administratif est compétent pour connaître des recours pour excès de pouvoir dirigés contre des décisions de refus de modulation<sup>24</sup>.

– D'autre part, dans une décision *Société Segame* du 27 juin 2008<sup>25</sup>, le Conseil d'État a jugé compatible avec les stipulations de la CESDH l'article 1761 du CGI qui prévoit une amende de 25 % des droits éludés en cas de non-versement de la taxe sur les métaux précieux. Cette pénalité « isolée » ne pouvait être regroupée avec d'autres dispositions offrant une modulation semblable à celle que le Conseil d'État a dégagée précédemment.

Ne pouvant déterminer de modulation ni au sein de l'article ni au sein d'un groupe cohérent d'articles, réduisant le champ des motifs nécessaires pour juger de la compatibilité d'une pénalité avec la convention européenne, il s'est fondé

---

<sup>22</sup> CEDH, 10 février 1983, *Albert et Le Compte c/ Belgique*, n<sup>os</sup> 7299/75 et 7496/76, § 29 ; 23 octobre 1995, *Schmautzer c/ Autriche*, n<sup>o</sup> A328-A.

<sup>23</sup> Conseil d'État, section, 1<sup>er</sup> octobre 1999, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, n<sup>o</sup> 170598, conclusions Gilles Bachelier.

<sup>24</sup> Conseil d'État, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 5 décembre 2005, *Slevack*, n<sup>o</sup> 265456.

<sup>25</sup> Conseil d'État, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> sous-sections 27 juin 2008, *Société Segame*, n<sup>o</sup> 301343.

sur deux critères : le taux de 25 % des droits éludés est proportionné ; le juge de l'impôt dispose d'un pouvoir de pleine juridiction.

Cette affaire est aujourd'hui devant la CEDH qui devra trancher si une pénalité à taux fixe et unique est compatible avec l'article 6, paragraphe 1, de la convention.

– En conclusion, le Conseil d'État a fait de la proportionnalité de la pénalité fiscale à l'infraction et du pouvoir de pleine juridiction du juge fiscal les motifs suffisants pour juger de la compatibilité d'une pénalité fiscale à taux fixe.

La Cour de cassation a une jurisprudence différente.

Elle a, s'agissant des pénalités fiscales à taux fixe, jugé que le paragraphe 1 de l'article 6 de la CESDH implique que soit écartée la loi instituant des pénalités fiscales dans la mesure où il n'est pas institué à l'encontre de la décision de l'administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer non seulement sur le principe – ce qu'admet le juge administratif –, mais aussi sur le montant de l'amende<sup>26</sup>. L'exigence de modulation a pour conséquence de faire du taux fixé par la loi un plafond en-deçà duquel le juge dispose du pouvoir de la moduler.

Le rapporteur public du Conseil d'État, Laurent Olléon, qui a conclu dans les affaires « *Sideme* » de 2007<sup>27</sup> et « *Segame* » de 2008<sup>28</sup>, a justifié cette différence d'appréciation par trois raisons :

– la CEDH ne s'est encore jamais prononcée positivement sur un cas dans lequel la loi ne prévoirait pas une échelle des peines<sup>29</sup> ;

– puisque le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas, soit de maintenir le taux de la sanction infligé par l'administration, soit de lui substituer un taux inférieur parmi ceux que prévoit le texte, s'il l'estime légalement justifié, soit de ne laisser à la charge du contribuable que les intérêts de retard, s'il estime que ce dernier ne remplit pas les conditions légales prévues pour la sanction, ce juge dispose d'un pouvoir de pleine juridiction conforme aux stipulations de la CESDH ;

---

<sup>26</sup> Cour de cassation, chambre commerciale, 29 avril 1997, *M. Ferreira*, n° 95-20001.

<sup>27</sup> Décision du 30 novembre 2007 précitée, conclusions de Laurent Olléon, *Bulletin des conclusions fiscales*, 2008, n° 2/08, n° 25.

<sup>28</sup> Décision du 27 juin 2008 précitée, conclusions de Laurent Olléon, *Bulletin des conclusions fiscales*, 2008, n° 11/08, n° 136.

<sup>29</sup> Elle sera amenée à le faire saisie de l'affaire « *Segame* ».

– le Conseil constitutionnel, en présence d'une sanction qui pourrait, dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné, si bien que ces dispositions méconnaissent le principe de proportionnalité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789, censure cette sanction sans tenter de la sauver en s'en remettant à un éventuel pouvoir de modulation du juge de l'impôt<sup>30</sup>.

## **II. – La conformité à la Constitution des dispositions contestées**

### **A. – Les griefs**

Dans l'affaire n° 2010-103 QPC, la société requérante exposait que le texte incriminé prévoit l'application de « sanctions automatiques » de 40 % voire de 80 %, en cas de manœuvre ou de dissimulation, aux redressements opérés par l'administration et que de telles majorations, de par leur importance et leur caractère automatique, sans aucune possibilité de modulation pour l'administration, méconnaissent les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Dans l'affaire n° 2010-104 QPC, les requérants soutenaient que les dispositions du dernier alinéa de l'article 1728 du CGI méconnaissent l'article 8 de la Déclaration de 1789 dont découlent les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines.

Dans l'affaire n° 2010-105 QPC, le requérant estimait que le texte litigieux portait atteinte au principe de nécessité des peines au motif, d'une part, que le juge de l'impôt ne dispose pas du pouvoir de moduler le taux de la majoration, et d'autre part, que le quantum de la sanction prévue par ce texte est disproportionné à la gravité du comportement sanctionné.

Enfin, dans l'affaire n° 2010-106 QPC, le requérant estimait que la majoration de 40 %, prévue par le *b* du 1 de l'article 1728 du CGI en cas de défaut de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, était contraire à la Constitution en ce que ce texte méconnaissait le principe de nécessité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 qui aurait imposé que le juge de l'impôt disposât du pouvoir de moduler le taux de la majoration et que le quantum de la sanction prévue par ce texte fût proportionné à la gravité du comportement sanctionné.

---

<sup>30</sup> Décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, *Loi de finances pour 1988*.

## **B. – Les dispositions constitutionnelles de référence**

Le Conseil constitutionnel, depuis sa décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, assimile les sanctions fiscales aux sanctions administratives et leur applique le régime constitutionnel applicable à toute sanction ayant le caractère d'une punition<sup>31</sup>.

En conséquence, s'appliquent aux pénalités fiscales les principes de proportionnalité – la peine doit être proportionnée à la sanction – et d'individualisation des peines – le juge doit pouvoir exercer son office au regard de la situation de l'intéressé –, corollaires du principe de nécessité.

### **1. – L'exigence de proportionnalité des peines**

L'exigence de la proportionnalité des peines découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, selon lequel la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires.

Dans son contrôle de l'adéquation de la sanction à l'infraction, le Conseil constitutionnel n'exerce qu'un contrôle de l'erreur manifeste. Ainsi, a-t-il eu l'occasion de rappeler, dans sa décision n° 2010-604 DC du 25 février 2010, qu'« *aux termes de l'article 34 de la Constitution : " La loi fixe les règles concernant... la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables " ; que l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité à la Constitution des lois déférées à son examen ; que, si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »<sup>32</sup>.

Ce principe est applicable aux sanctions fiscales, ainsi que l'a précisé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987 censurant une sanction manifestement disproportionnée<sup>33</sup> :

« 16. *Considérant qu'en prescrivant que l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne en violation des dispositions*

---

<sup>31</sup> Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34.

<sup>32</sup> Décision n° 2010-604 DC du 25 février 2010, *Loi renforçant la lutte contre les violences de groupes et la protection des personnes chargées d'une mission de service public*, cons. 14.

<sup>33</sup> Décision n° 87-237 DC précitée, cons. 12 à 16.

*de l'article L. 111 du livre des procédures fiscales sera, en toute hypothèse, égale au montant des revenus divulgués, l'article 92 de la loi de finances pour 1988 édicte une sanction qui pourrait, dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné. »*

Le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, a également censuré une sanction fiscale manifestement disproportionnée. S'agissant du nouvel article 1740 *ter* A du CGI sanctionnant d'une amende de 100 francs toute omission ou inexactitude dans la facturation et d'une amende de 10 000 francs le défaut de présentation d'une facture, le Conseil a jugé que, nonobstant les garanties de procédure dont elle était assortie, cette disposition pouvait, dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré, et il l'a déclarée inconstitutionnelle<sup>34</sup>.

En revanche, dans la même décision du 30 décembre 1997, le Conseil a validé la sanction de la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle par une amende égale à 50 % du montant de la facture. Il a estimé, alors que les requérants faisaient grief à cet article de ne permettre aucune marge d'appréciation quant au montant de la sanction, que « *le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au manquement* » et « *qu'il n'a pas méconnu, ce faisant, les exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* »<sup>35</sup>.

Selon la même logique, dans sa décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003<sup>36</sup>, le Conseil constitutionnel a considéré, à propos de l'amende administrative de 100 euros prévue par l'article 1665 *bis* du CGI, en cas de demandes formulées sur la base de renseignements inexacts en vue d'obtenir le paiement d'un acompte de prime pour l'emploi, que :

*« 12. Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions précitées, le législateur n'a pas entendu déroger aux dispositions applicables aux pénalités fiscales en matière d'impôts directs ; qu'ont notamment vocation à s'appliquer l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales qui dispose que " la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration ", ainsi que celles de l'article L. 80 D aux termes desquelles : " Les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose*

---

<sup>34</sup> Décision n° 97-395 DC précitée, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39.

<sup>35</sup> *Id.*, cons. 40.

<sup>36</sup> Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 8 à 13.

*d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations " ; que, par suite, manquent en fait les griefs tirés tant du caractère automatique de la sanction que de la violation des droits de la défense ;*

*« 13. Considérant, en deuxième lieu, qu'en fixant l'amende à 100 euros, soit 40 % du montant de l'acompte indûment perçu, lorsque la mauvaise foi de l'intéressé est établie, le législateur n'a pas prévu une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés. »*

Enfin, le Conseil constitutionnel a considéré, à propos du permis à points, que la variation du nombre de points perdus en fonction de la gravité des infractions qui peuvent l'entraîner, pouvait satisfaire à l'exigence de proportionnalité<sup>37</sup>, de la même façon que le Conseil d'État a jugé que la gradation du taux de majoration de pénalités répondait à l'exigence de proportionnalité.

## **2. – L'exigence d'individualisation des peines**

Avant son rattachement explicite en 2005 à l'article 8 de la Déclaration de 1789, le principe d'individualisation des peines, qui découle implicitement mais nécessairement du principe de nécessité des peines, avait été utilisé à plusieurs reprises par le Conseil constitutionnel, notamment dans ses décisions n<sup>os</sup> 78-97 DC du 27 juillet 1978<sup>38</sup> et 80-127 DC du 20 janvier 1981<sup>39</sup>.

Dans sa décision n<sup>o</sup> 99-410 DC du 15 mars 1999, le Conseil avait déjà relevé que *« le principe de nécessité des peines implique que l'incapacité d'exercer une fonction publique élective ne peut être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à l'espèce »* et *« que la possibilité ultérieurement offerte au juge de relever l'intéressé, à sa demande, de cette incapacité, au cas où il a apporté une contribution suffisante au paiement du passif, ne saurait à elle seule assurer le respect des exigences qui découlent du principe de nécessité énoncé à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen »*<sup>40</sup>.

De la même façon, c'est sur le fondement de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que le Conseil a, dans sa décision n<sup>o</sup> 93-325 DC du 13 août 1993, censuré la

---

<sup>37</sup> Décision n<sup>o</sup> 99-411 DC du 16 juin 1999, *Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité routière et aux infractions sur les agents des exploitants de réseau de transport public de voyageurs*, cons. 21.

<sup>38</sup> Décisions n<sup>o</sup> 78-97 DC du 27 juillet 1978, *Loi portant réforme de la procédure pénale sur la police judiciaire et le jury d'assises*, cons. 4.

<sup>39</sup> Décision n<sup>o</sup> 80-127 DC du 20 janvier 1981, *Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes (Sécurité et liberté)*, cons. 15 et 16.

<sup>40</sup> Décision n<sup>o</sup> 99-410 DC du 15 mars 1999, *Loi organique relative à la Nouvelle-Calédonie*, cons. 41.

disposition qui prévoyait que « *tout arrêté de reconduite à la frontière entraîne automatiquement une sanction d'interdiction du territoire pour une durée d'un an sans égard à la gravité du comportement ayant motivé cet arrêté, sans possibilité d'en dispenser l'intéressé ni même d'en faire varier la durée* »<sup>41</sup>.

C'est dans sa décision du 22 juillet 2005 sur la loi précisant le déroulement de l'audience d'homologation de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (plaider-coupable) que le Conseil a consacré « *le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* »<sup>42</sup>. Le Conseil constitutionnel a notamment souligné que ce principe s'impose dans le silence de la loi<sup>43</sup>.

Dans sa décision rendue à propos des « peines planchers » en 2007, il retient également que ce principe découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 précité<sup>44</sup>. À cette occasion, le Conseil a considéré que « *le principe d'individualisation des peines, qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, ne saurait faire obstacle à ce que le législateur fixe des règles assurant une répression effective des infractions ; qu'il n'implique pas davantage que la peine soit exclusivement déterminée en fonction de la personnalité de l'auteur de l'infraction* ». Il en a déduit que, compte tenu de la gravité des éléments retenus liée à l'état de récidive légale, l'instauration de peines minimales d'emprisonnement prononcées par la juridiction ne méconnaît pas le principe de la nécessité et de l'individualisation des peines.

Le Conseil constitutionnel a d'ores et déjà eu à se prononcer à plusieurs reprises, dans le cadre de QPC qui lui ont été soumises, sur la constitutionnalité, au regard de l'article 8 de la Déclaration de 1789, de peines dont le caractère automatique était en cause, notamment, à l'occasion des affaires n<sup>os</sup> 2010-6/7 QPC, relative à l'article L. 7 du code électoral, 2010-40 QPC, relative à l'article L. 234-13 du code de la route, 2010-41 QPC, relative à l'article L. 121-4 du code de la consommation, et 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010, relative au quatrième alinéa de l'article 1741 du CGI qui impose au juge de prononcer la peine de publication et d'affichage du jugement de condamnation pour le délit de fraude fiscale.

Le 11 juin 2010, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution l'article L. 7 du code électoral pour les motifs suivants :

---

<sup>41</sup> Décision n° 93-325 DC du 13 août 1993, *Loi relative à la maîtrise de l'immigration et aux conditions d'entrée, d'accueil et de séjour des étrangers en France*, cons. 49.

<sup>42</sup> Décision n° 2005-520 DC du 22 juillet 2005, *Loi précisant le déroulement de l'audience d'homologation de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité*, cons. 3.

<sup>43</sup> Décision n° 2007-553 DC du 3 mars 2007, *Loi relative à la prévention de la délinquance*, cons. 28.

<sup>44</sup> Décision n° 2007-554 DC du 9 août 2007, *Loi renforçant la lutte contre la récidive des majeurs et des mineurs*, cons. 13.

« 5. Considérant que l'interdiction d'inscription sur la liste électorale imposée par l'article L. 7 du code électoral vise notamment à réprimer plus sévèrement certains faits lorsqu'ils sont commis par des personnes dépositaires de l'autorité publique, chargées d'une mission de service public ou investies d'un mandat électif public ; qu'elle emporte une incapacité d'exercer une fonction publique élective d'une durée égale à cinq ans ; qu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition ; que cette peine privative de l'exercice du droit de suffrage est attachée de plein droit à diverses condamnations pénales sans que le juge qui décide de ces mesures ait à la prononcer expressément ; qu'il ne peut davantage en faire varier la durée ; que, même si l'intéressé peut être, en tout ou partie, y compris immédiatement, relevé de cette incapacité dans les conditions définies au second alinéa de l'article 132-21 du code pénal, cette possibilité ne saurait, à elle seule, assurer le respect des exigences qui découlent du principe d'individualisation des peines ; que, par suite, l'article L. 7 du code électoral méconnaît ce principe et doit être déclaré contraire à la Constitution. »<sup>45</sup>

Dans sa décision du 10 décembre 2010, le Conseil constitutionnel a également censuré une disposition du CGI, pour les motifs suivants :

« Considérant que le juge qui prononce une condamnation pour le délit de fraude fiscale est tenu d'ordonner la publication du jugement de condamnation au Journal officiel ; qu'il doit également ordonner l'affichage du jugement ; qu'il ne peut faire varier la durée de cet affichage fixée à trois mois par la disposition contestée ; qu'il ne peut davantage modifier les modalités de cet affichage prévu, d'une part, sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où les contribuables ont leur domicile et, d'autre part, sur la porte extérieure de l'immeuble du ou des établissements professionnels de ces contribuables ; que, s'il peut décider que la publication et l'affichage seront faits de façon intégrale ou par extraits, cette faculté ne saurait, à elle seule, permettre que soit assuré le respect des exigences qui découlent du principe d'individualisation des peines ; que, dès lors, le quatrième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution. »<sup>46</sup>

Par deux décisions du 29 septembre 2010, le Conseil a, en revanche, déclaré conformes à la Constitution deux dispositions qui instaurent des peines complémentaires obligatoires.

---

<sup>45</sup> Décision n° 2010-6/7 QPC du 11 juin 2010, *M. Stéphane A. et autres (Article L. 7 du code électoral)*, cons. 5.

<sup>46</sup> Décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010, *M. Alain D. et autres (Publication et affichage du jugement de condamnation)*, cons. 3 à 5.

S'agissant de l'obligation d'annuler le permis de conduire en cas de récidive de conduite en état alcoolique, le Conseil a jugé : « 4. *Considérant qu'en instituant une peine obligatoire directement liée à un comportement délictuel commis à l'occasion de la conduite d'un véhicule, l'article L. 234-13 du code de la route vise, aux fins de garantir la sécurité routière, à améliorer la prévention et renforcer la répression des atteintes à la sécurité des biens et des personnes provoquées par la conduite sous l'influence de l'alcool ;*

« 5. *Considérant que, si, conformément aux dispositions de l'article L. 234-13 du code de la route, le juge qui prononce une condamnation pour de telles infractions commises en état de récidive légale est tenu de prononcer l'annulation du permis de conduire avec interdiction de solliciter la délivrance d'un nouveau permis de conduire, il peut, outre la mise en œuvre des dispositions du code pénal relatives aux dispense et relevé des peines, fixer la durée de l'interdiction dans la limite du maximum de trois ans ; que, dans ces conditions, le juge n'est pas privé du pouvoir d'individualiser la peine ; qu'en conséquence, les dispositions de l'article L. 234-13 du code de la route ne sont pas contraires à l'article 8 de la Déclaration de 1789.* »<sup>47</sup>

S'agissant de l'obligation de publier le jugement de condamnation en cas de publicité mensongère, le Conseil a jugé : « 4. *Considérant qu'en instituant une peine obligatoire directement liée à un comportement délictuel commis par voie de publicité, l'article L. 121-4 du code de la consommation vise à renforcer la répression des délits de publicité mensongère et à assurer l'information du public de la commission de tels délits ;*

« 5. *Considérant que le juge qui prononce une condamnation pour le délit de publicité mensongère est tenu d'ordonner la publication du jugement de condamnation ; que, toutefois, outre la mise en œuvre des dispositions du code pénal relatives à la dispense de peine, il lui appartient de fixer, en application de l'article 131-35 du code pénal, les modalités de cette publication ; qu'il peut ainsi en faire varier l'importance et la durée ; que, dans ces conditions, le juge n'est pas privé du pouvoir d'individualiser la peine ; que, par suite, l'article L. 121-4 du code de la consommation n'est pas contraire à l'article 8 de la Déclaration de 1789.* »<sup>48</sup>

De cette jurisprudence, il s'évince deux critères principaux pour apprécier la constitutionnalité d'une peine qui n'est pas laissée à l'appréciation du juge :

---

<sup>47</sup> Décision n° 2010-40 QPC du 29 septembre 2010, *M. Thierry B. (Annulation du permis de conduire)*, cons. 3 à 5.

<sup>48</sup> Décision n° 2010-41 QPC du 29 septembre 2010, *Société CDiscount et autre (Publication du jugement de condamnation)*, cons. 3 à 5.

– la peine est-elle ou non prononcée par le juge ? Ce critère conduit à la censure des peines accessoires, mais non de toute peine obligatoire ;

– le juge a-t-il la faculté de faire varier le quantum de la peine ?

S’y ajoute un critère : la peine obligatoire en cause est-elle directement liée au comportement réprimé ?

En tout état de cause, le principe d’individualisation des peines n’est pas un principe absolu, il doit être concilié avec des exigences de valeur constitutionnelle comme l’ordre public ou la nécessaire répression des crimes et délits.

### **C. – La conformité des dispositions contestées aux droits et libertés que la Constitution garantit**

Le Conseil constitutionnel a suivi le même raisonnement pour juger conformes à la Constitution les dispositions en cause dans les décisions n<sup>os</sup> 2010-103 QPC et 2010-105/106 QPC. S’agissant de la décision n<sup>o</sup> 2010-104 QPC, il a adopté une motivation par référence à une décision par laquelle il avait déjà eu à connaître de la disposition en cause.

#### **1. – La décision n<sup>o</sup> 2010-104 QPC**

Comme on l’a vu, le Conseil constitutionnel a jugé expressément, dans les motifs de sa décision n<sup>o</sup> 99-424 DC du 29 décembre 1999, que la pénalité de 80 % en cas de découverte d’une activité occulte, créée par l’article 103 de la loi de finances pour 2000, ne portait atteinte à aucun principe, ni à aucune règle de valeur constitutionnelle. Mais il n’en a rien dit dans le dispositif de sa décision.

Pour la première fois depuis l’entrée en vigueur de la procédure de QPC, le Conseil constitutionnel était confronté à une disposition qui ainsi avait été jugée conforme à la Constitution dans les motifs d’une décision mais non dans son dispositif.

Le Conseil constitutionnel, dans sa décision n<sup>o</sup> 2010-104 QPC, a opté pour une lecture littérale de la condition fixée au troisième alinéa de l’article 23-2 et reprise à l’article 23-4 de l’ordonnance n<sup>o</sup> 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, selon laquelle il est procédé à la transmission de la QPC si la disposition « *n’a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d’une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances* ».

Il a donc estimé que la disposition contestée n'avait pas été déjà jugée conforme. En revanche, pour juger de sa conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit, il a tenu compte de l'examen au fond déjà opéré dans les motifs dans sa décision n° 99-424 DC selon laquelle la disposition « *ne porte atteinte à aucun principe, ni à aucune règle de valeur constitutionnelle* ». La disposition jugée en 1999 était la même que celle applicable au litige. Elle n'a pas été modifiée avant le 1<sup>er</sup> décembre 2006.

Restait la question de l'affirmation en 2005, c'est-à-dire après la décision de 1999, du principe d'individualisation des peines. Comme on l'a vu, la décision n° 2005-520 DC du 22 juillet 2005 n'a fait qu'explicitier un principe déjà pris en compte dans les normes de référence constitutionnelles à l'aune desquelles le Conseil constitutionnel effectue le contrôle de conformité des dispositions édictant des sanctions ayant le caractère de punition. Dès lors, l'affirmation du principe d'individualisation des peines en 2005 ne pouvait constituer un changement de circonstances susceptible de remettre en question l'analyse faite en 1999 de la disposition contestée.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il n'avait pas à procéder à un nouvel examen de la disposition au regard de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et a jugé que le dernier alinéa de l'article 1728 du CGI dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006 était conforme à la Constitution.

## **2. – Les décisions n<sup>os</sup> 2010-103 QPC et 2010-105/106 QPC**

Dans ces deux décisions, un raisonnement identique a été suivi. Le Conseil a fondé sa décision de conformité à la Constitution en retenant les arguments suivants :

– l'administration fiscale est en situation de compétence liée pour établir et recouvrer l'impôt selon les règles légales, mais, en matière de pénalités fiscales, elle n'est jamais juridiquement tenue d'infliger une sanction ;

– les pénalités sont, par construction, proportionnelles au montant des impositions dont le paiement a été éludé, retardé par une absence ou une sous-estimation de déclaration ;

– les pénalités sont en lien direct avec les comportements qu'elles doivent prévenir et réprimer ;

– le législateur n'a pas instauré de peines automatiques dans la mesure où les pénalités prévues ne peuvent pas être appliquées si les critères qui en constituent

le fondement ne sont pas réunis par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt qui a, au demeurant, le pouvoir de les décharger si elles ne sont pas justifiées ; ainsi la pénalité est toujours prononcée par le juge après qu'il a validé la qualification du comportement par l'administration ; le juge de l'impôt a le pouvoir d'apprécier le comportement du contribuable dans le contexte de chaque espèce et de se déterminer sur l'intentionnalité ou non des manquements dénoncés par l'administration pour valider ou invalider les sanctions envisagées (décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 précitée, au sujet de l'amende prévue à l'article 1665 *bis* du CGI) ;

– le juge peut substituer lui-même les pénalités résultant de l'application de la loi aux majorations établies par l'administration, modulant ainsi la sanction dans chaque cas : 40 % ou 80 % pour l'article 1728, 40 % ou 80 % pour l'article 1729.

S'agissant plus spécialement de la majoration de 40 % des droits prévue au 1 de l'article 1729 du CGI examinée dans la décision n° 2010-103 QPC, le Conseil constitutionnel a jugé que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné et que, compte tenu des éléments rappelés ci-dessus, le dispositif ne méconnaissait pas le principe de l'individualisation des peines.

S'agissant de la majoration de 40 % prévue par le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du CGI examinée dans la décision n° 2010-105/106 QPC, un raisonnement identique à celui adopté dans l'analyse de la constitutionnalité de la majoration de 40 % prévue par le 1 de l'article 1729 du CGI a été suivi : le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné à l'« infraction » ; le juge se prononce expressément sur la pénalité dont la décharge lui est demandée ; il peut substituer lui-même les pénalités résultant de l'application de la loi aux majorations établies par l'administration, la loi assurant elle-même la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution :

– le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du CGI dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006 (décision n° 2010-105/106 QPC) ;

– le dernier alinéa de l'article 1728 du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (décision n° 2010-104 QPC) ;

– dans le 1 de l'article 1729 du CGI dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006, les mots : « *de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie* » (décision n° 2010-103 QPC).