

Observations

La prescription du faux fiscal ou l'histoire sans fin d'un délai qui ne débutera jamais...

1. L'arrêt publié nous donne l'occasion d'examiner l'épineuse question du point de départ de la prescription de l'action publique en matière de faux et usage de faux fiscaux¹. Pour en comprendre la portée, un rappel de quelques fondamentaux s'impose.

Le rappel des fondamentaux en matière de prescription de faux et usage de faux fiscaux

2. Il est admis que la prescription de l'action publique du chef des infractions de faux et usage de faux en droit commun ne commence à courir qu'à dater du dernier fait d'usage, celui-ci devant s'entendre de l'obtention du but recherché par le faux lui-même, qu'il y ait ou non un nouveau fait positif d'usage².

3. La règle ainsi énoncée recouvre deux réalités, d'une part, celle où l'usage du faux est le fait de son auteur ou, d'autre part, celle de l'usage de la pièce fautive à l'intervention d'un tiers. Dans cette dernière hypothèse, la Cour de cassation décide³ que « l'auteur du faux est pénalement responsable d'un usage de ce faux qui en est la continuation normale et voulue par lui, ce fait d'usage eût-il été accompli par un tiers agissant sans connivence avec le faussaire ou dans l'ignorance que l'écrit était faux ». La Cour constitutionnelle, appelée à se prononcer par deux fois sur la conformité du régime de la prescription de ces infractions avec le principe constitutionnel de légalité, s'est abstenue d'examiner et donc, *a fortiori*, de censurer la jurisprudence de la Cour de cassation⁴.

4. La prescription du faux en écriture dès lors qu'il sera fait usage de la pièce fautive, ne commencera à courir qu'au moment où le dernier fait d'usage aura été déterminé. Un enseignement invariable de la Cour de cassation retarde la survenance de cet « évènement » puisque la Cour considère que « l'usage du faux se perpétue, même sans fait nouveau de son auteur, et sans intervention itérative de sa part, tant que le but qu'il visait n'est pas entièrement atteint et tant que cet acte continue à engendrer à son profit, sans qu'il s'y oppose, l'effet utile qu'il en attendait »⁵.

5. Il en résulte que la prescription ne commencera pas à courir tant que le faux continue à produire ses effets utiles⁶. La question est donc de savoir quand peut-on, précisément, considérer qu'un faux a cessé de produire tout effet utile.

6. En matière de faux fiscaux, l'on considère, traditionnellement, que l'usage du faux perdure jusqu'à l'établissement définitif de l'impôt ou l'enrôlement définitif de la

¹ Pour un examen récent de la problématique, voy. K. LAMMENS, « De verjaring van het misdrijf van het (fiscaal) gebruik van valse stukken : a never ending story ? », *R.W.*, 2010-2011, pp. 986-994 ; A. DE NAUW, « De verjaring van de fiscale valsheid in geschriften en van het gebruik van valse stukken : een stand van zaken », in M. MAUS et M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Intersentia, 2011, pp. 553-566 ; P. MONVILLE, « Faux et usage de faux – Réflexions sur quelques thèmes d'actualité », in *Questions spéciales en droit pénal*, Larcier, 2011, pp. 134-146.

² O. KLEES, « Le point sur la prescription en matière de faux », in *Colloque en droit pénal et de la procédure pénale*, Éditions du Jeune barreau de Bruxelles, 2006, p. 122.

³ Cass., 16 octobre 1996, *Pas.* 1996, I, p. 989 ; Cass., 13 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1305 ; Cass., 24 septembre 2002, *Pas.*, 2002, I, p. 1728.

⁴ C.A., 21 décembre 2005, *M.B.*, 13 février 2006, p. 7643 ; *N.C.*, 2006, p. 112, note S. VANDROMME ; *R.W.*, 2008-2009, p. 1083 ; C.C., 25 février 2010, *M.B.*, 3 mai 2010, p. 24.884 ; *Cour. fisc.*, 2010, p. 406, note W. Defoor ; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 109, note F. LUGENTZ ; *Fiscalog* 2010, p. 12 ; *R.W.*, 2010-2011, p. 995, note K. LAMMENS.

⁵ Voy., notamment, Cass., 7 février 2007, *Pas.* 2007, p. 72 ; Cass., 13 janvier 2009, *Pas.*, 2009, p. 84 ; *N.C.*, 2009, p. 265 ; Cass. 27 janvier 2009, *Pas.*, 2009, p. 234 ; *N.C.* 2009, p. 266, note de S. VAN DYCK.

⁶ O. KLEES, *op. cit.*, p. 122.

cotisation⁷. On n'en est aujourd'hui plus là puisque c'est l'usage des pièces considérées comme fausses (par l'administration) dans le cadre d'une procédure fiscale qui va se voir reconnaître un effet utile dévastateur. Malgré de sévères critiques de la doctrine⁸, la Cour de cassation considère qu'une réclamation fiscale fondée sur des pièces arguées de faux a pour effet que l'usage continue à produire l'effet voulu par le faussaire, et ce tant que la procédure de réclamation n'est pas définitivement tranchée⁹. L'usage d'un faux dans une procédure fiscale ne constitue pas, ajoute la Cour, un simple moyen de défense, mais tend à réaliser ultérieurement le but de ce faux fiscal¹⁰, à savoir tromper l'administration fiscale en vue du calcul de l'impôt, d'éviter de le payer ou d'en retarder l'obligation de paiement¹¹.

7. Ces règles valent tant en matière d'impôt direct que d'impôt indirect, ainsi qu'il ressort des décisions rendues récemment par la Cour de cassation¹².

8. La Cour de cassation estime qu'il n'en résulte ni violation des droits de la défense – l'introduction d'une procédure contre l'État belge permettant la sauvegarde des droits du contribuable à l'égard de l'administration¹³ – ni obligation pour le contribuable de témoigner contre lui-même ou de s'avouer coupable, et ne le prive pas plus du droit de contester de manière effective la légalité des impositions établies à sa charge¹⁴.

9. La Cour constitutionnelle¹⁵, saisie d'une question préjudicielle, et même si elle s'est abstenue à cette occasion d'examiner le bien-fondé de la jurisprudence de la Cour de cassation, n'a pas censuré cette jurisprudence et constaté que celle-ci répondait au principe de légalité visé dans la Constitution¹⁶.

Examen de l'arrêt annoté

10. Nullement découragé par ce contexte ambiant, on ne peut plus morose, les demandeurs en cassation ont fait appel aux ressources de nombreuses branches du droit pour convaincre la Cour de cassation d'infléchir son point de vue. En vain...

11. Pourtant le dossier soumis à la Cour pouvait objectivement justifier qu'elle s'écarte de sa jurisprudence habituelle. En effet, contrairement à la situation la plus souvent observée où

⁷ J. SPREUTELS, F. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, Bruylant, 2005, p. 255. Toutefois, si le faux fiscal a été commis dans des comptes annuels, le point de départ de la prescription pourra être reporté. Si les bilans s'enchaînent en reportant des éléments de faux bilans précédents, l'usage de faux se prolonge au fil des années aussi longtemps qu'il n'est pas procédé à leur rectification (voy., notamment, A. DE NAUW, *op. cit.*, p. 71).

⁸ Voy., notamment, A. MASSET, « Réflexions à propos de la prescription de l'action publique, spécialement dans le domaine des infractions de faux en écriture », *Rev. fac. dr. Liège*, 2006, pp. 231 à 243 ; O. KLEES, *op. cit.*, pp. 125 à 131 ; Th. AFSCHRIFT et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, Kluwer, 2001, pp. 291-292 ; S. VAN DYCK, *Valsheid in geschriften en gebruik van valse geschriften*, Intersentia, 2007, pp. 580 et 589 ; M. BALTUS, note sous Cass., 27 juin 1995, *J.D.F.*, 1996, pp. 176-177 ; N. VANCRAVEBECK, « Les infractions de faux et d'usage de faux en matière fiscale - Le problème de la prescription », *R.G.C.F.*, 2007, pp. 407-410 ; F. ROGGEN, « Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents », *Actualités du droit pénal*, UB³, Bruylant, 2009, pp. 19 à 25.

⁹ Cass., 21 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1248 ; *Rev. dr. pén.*, 2008, p. 935 ; *J.D.F.*, 2009, p. 65 ; *T.F.R.*, 2009, p. 181, note S. VAN DYCK.

¹⁰ Cass., 13 juin 2006, *Pas.*, 2006, p. 1393 ; *R.G.C.F.*, 2007, p. 417, note O. KLEES.

¹¹ Cass., 3 juin 2009, *Pas.*, 2009, p. 370.

¹² Cass., 13 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1157 ; Cass., 3 juin 2009, *Pas.*, 2009, p. 1406 ; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 249 ; *Rev. dr. pén.*, 2010, p. 359, note F. ROGGEN ; Cass., 9 mars 2011, P.10.1299.F.

¹³ Cass., 13 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1157.

¹⁴ Cass., 9 mars 2011, P.10.1299.F.

¹⁵ C.C., 25 février 2010, *M.B.*, 3 mai 2010, p. 24.884 ; *Cour. fisc.*, 2010, p. 406, note W. DEFOOR ; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 109, note F. LUGENTZ ; *Fiscologue*, 2010, p. 12 ; *R.W.*, 2010-2011, p. 995, note K. LAMMEN. La réponse à la question soumise à la Cour constitutionnelle est libellée comme suit : « L'article 197 du Code pénal, l'article 73bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et l'article 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, interprétés en ce sens que l'infraction d'usage de faux perdure, même sans un fait nouveau de l'auteur et sans son intervention itérative, tant que le but qu'il poursuit n'est pas entièrement atteint et tant que l'acte initial qui lui est reproché a, sans opposition de sa part, l'effet utile qu'il en attendait, ne violent pas les articles 12, alinéas 2 et 14 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme ».

¹⁶ T. GHILAIN et J.-P. RENARD, « Du faux, de son usage et de leur prescription », *in Dr. pén. entr.* 2010, p. 218.

l'usage de présumés faux documents tend à éviter de payer l'impôt ou d'en retarder le paiement, les contribuables avaient payé l'impôt dû (sous toutes réserves et sans aucune reconnaissance préjudiciable) et avaient exercé un recours contre l'administration fiscale dans le but d'obtenir le remboursement des impositions contestées.

12. La Cour de cassation va, cependant, assimiler le cas d'espèce aux autres affaires déjà tranchées par elle. Elle valide tout d'abord le raisonnement de la chambre des mises en accusation qui avait considéré qu'il n'avait pas été mis fin à l'usage de pièces arguées de faux par le paiement des impositions contestées afin d'éviter le paiement ultérieur d'intérêts et que les contribuables persistaient à faire usage des pièces arguées de faux en tant qu'ils n'avaient pas renoncé à leur effet utile dans les recours pendants contre l'administration fiscale, ces recours ayant pour but d'obtenir le remboursement d'un impôt qui n'avait été payé que sous toutes réserves parce qu'attaqué comme étant indu. La Cour rappelle, ensuite, que l'usage des pièces litigieuses dans la procédure de réclamation fiscale introduite peut tendre à réaliser l'objet du faux et ne pas se réduire, dès lors, à un simple moyen de défense. Elle ajoute enfin que le paiement de l'impôt contesté, fait sous toute réserve, sans reconnaissance préjudiciable, dans le seul but d'éviter le paiement ultérieur d'intérêts, ne met pas nécessairement fin à l'usage des pièces arguées de faux produites par le contribuable au soutien de son recours, quand bien même l'examen de celui-ci est suspendu dans l'attente de la décision à rendre sur l'action publique.

13. Pour le surplus, aucun des moyens invoqués devant elle par les demandeurs ne trouve grâce aux yeux de la Cour : la circonstance qu'un des inculpés aurait quitté ses fonctions depuis plus de dix ans n'implique pas que l'action publique soit prescrite à son égard. C'est donc l'application de la « prescription-pension »¹⁷ que la Cour de cassation semble ainsi écarter en matière de faux et usage de faux fiscaux. Dans le même ordre d'idées, répondant à un moyen qui tirait argument de ce que la perte de la qualité de préposé ou d'organe de la société au nom de laquelle l'infraction a été commise devait mettre fin à l'usage du faux puisque l'inculpé ne pouvait plus s'y opposer, la Cour laisse le commentateur sur sa faim en objectant que cette circonstance l'obligerait à la vérification d'un élément de fait¹⁸, voie dans laquelle elle ne peut s'engager...

14. Un même sort est réservé au moyen tiré d'une violation de l'article 4 du titre préliminaire du Code de procédure pénale et de l'article 71 du Code pénal : la critique touchait à la décision de surséance à statuer rendue par le juge fiscal dans l'attente de l'issue du procès pénal. La Cour décide qu'il ne résulte pas de cette décision de surséance à statuer que l'effet utile attendu par le faussaire de la pièce litigieuse soit imputable à l'application de l'article 4 du titre préliminaire du Code de procédure pénale ni que l'inculpé puisse trouver dans ce jugement de surséance à statuer une cause de justification au sens de l'article 71 du Code pénal.

15. Un moyen déduit de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution ne retient pas plus l'attention de la Cour : la différence critiquée par les demandeurs entre le régime de prescription applicable au faux fiscal et au faux de droit commun trouve sa source, commente la Cour, non dans la loi mais dans le but que l'auteur assigne au faux selon qu'il est fiscal ou de droit commun. Pour le surplus, la Cour refuse de saisir la Cour constitutionnelle d'une (nouvelle) question préjudicielle, vu l'arrêt rendu par cette juridiction, le 25 février 2010 quant à la compatibilité du prescrit des articles 449 et 450 du Code d'impôt sur les revenus avec celui des articles 193 et 197 du Code pénal¹⁹.

¹⁷ Voy, notamment, sur cette notion, F. ROGGEN, *op. cit.*, pp. 25 à 27.

¹⁸ À savoir la participation éventuelle du demandeur aux recours fiscaux qui auraient été introduits par des personnes non autrement identifiées par l'arrêt de la chambre des mises en accusation.

¹⁹ C.C., 25 février 2010, *M.B.*, 3 mai 2010, p. 24.884 ; *Cour. fisc.*, 2010, p. 406, note W. DEFOOR ; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 109, note F. LUGENTZ ; *Fiscalogues*, 2010, p. 12 ; *R.W.*, 2010-2011, p. 995, note K. LAMMEN.

16. Plus inattendu était le moyen invoqué de la violation de l'article 1235 du Code civil. Cette disposition prévoit que tout paiement suppose une dette et que ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition. La Cour relève que cela n'empêche pas le juge pénal de considérer que le paiement de l'imposition contestée, effectué sans reconnaissance préjudiciable, uniquement pour éviter le paiement ultérieur d'intérêts, ne met pas fin en soi à l'usage des pièces arguées de faux dans les recours introduits par le contribuable contre l'administration fiscale.

17. Saisie d'un moyen tiré de la violation de l'article 149 de la Constitution, La Cour de cassation rappelle que cette disposition ne s'applique pas aux juridictions d'instruction statuant sur le règlement de la procédure²⁰ et que la chambre des mises en accusation a satisfait à son obligation de motivation en répondant à la fin de non-recevoir tirée de la prescription, sans devoir suivre les parties dans le détail de leur argumentation.

18. Une violation de l'article 21 du titre préliminaire du Code de procédure pénale était encore invoquée. Si cette disposition prévoit bien que le délai de prescription de l'action publique s'écoule à compter du jour où l'infraction a été commise, il n'en reste pas moins, souligne la Cour, que le juge qui décide que la prescription n'est pas acquise et n'a même pas commencé à courir parce que l'infraction continuerait au moment où il statue, ne viole pas cette disposition...

Observations

19. L'arrêt commenté ne fait que renforcer la perplexité de l'annotateur. Il rend surtout encore quelque peu plus kafkaïenne la situation du justiciable. Pour rappel²¹, celui-ci était déjà placé devant un choix cornélien, difficilement acceptable au regard des exigences (minimales) en matière de respect des droits de défense :

- sur le plan fiscal, la jurisprudence de la Cour de cassation aboutit à considérer qu'exercer ses droits (recours) en tant que contribuable constitue la poursuite de l'infraction !! Se défendre au fiscal signifie, *ipso facto*, persister dans la recherche de l'effet utile du faux ;
- au pénal, l'on crée des infractions quasi imprescriptibles²² puisque tant que le contentieux fiscal n'a pas été vidé, il ne peut être mis fin à l'état délictueux.

En conséquence, le contribuable n'aurait d'autre alternative que de renoncer, se désister de sa procédure fiscale pour permettre à la prescription de l'action publique de commencer à courir.

20. L'on peut ajouter aujourd'hui que le fait de payer l'impôt dû n'est d'aucun secours puisque le contribuable, en exerçant un recours dont le but est précisément d'obtenir le remboursement d'un impôt qui n'a été payé que sous toutes réserves (parce qu'attaqué comme étant indu), persiste à faire usage des pièces arguées de faux dans la mesure où il n'a pas renoncé à leur effet utile dans les recours pendants contre l'administration fiscale.

21. Pour terminer sur une note plus encourageante, il reste peut-être quelques pistes à explorer avant de jeter définitivement l'éponge. La première d'entre elles,

²⁰ H.-D. BOSLY, D. VANDERMEERSCH, M.-A. BEERNAERT, *Droit de la procédure pénale*, Bruges, La Charte, 2010, p. 747 ; Cass., 31 mars 2009, *Pas.*, 2009, p. 829. (Il est traditionnellement enseigné que l'article 149 de la Constitution, relatif à l'obligation de motivation de tout jugement, ne trouve pas à s'appliquer aux décisions rendues par les juridictions d'instruction, que ce soit la chambre du conseil ou la chambre des mises en accusation, dans la mesure où celles-ci ne se prononcent pas sur le bien-fondé de l'action publique).

²¹ P. MONVILLE, *op. cit.*, pp. 144-146.

²² A. MASSET, *op. cit.*, p. 243.

évoquée par Françoise Roggen²³, serait de prendre en considération l'attitude de l'administration qui peut prendre toute une série d'initiatives tant dans la procédure fiscale²⁴ que pénale²⁵, comme critère d'évaluation de la date du début de délai de prescription. Une seconde opportunité serait d'envisager un recours devant la Cour constitutionnelle, non plus sous l'angle de la violation du principe de légalité mais bien sur le terrain, ainsi que le suggère de manière pertinente Olivier Klees²⁶, « de la discrimination qui existe entre l'auteur d'un faux en écritures et celui de toute autre infraction qui n'est pas punissable pour l'usage qui en est fait ou le profit qui en est retiré par un tiers ». Enfin, l'éventualité d'un recours devant la Cour européenne des droits de l'homme à Strasbourg devra tôt au tard être envisagée.

Pierre MONVILLE

Avocat

Assistant à la Faculté de droit de l'U.Lg.

Cour de cassation (1^{re} chambre)

15 novembre 2013

I. Pouvoir judiciaire – Protection des droits subjectifs – Compétence liée de l'autorité.

II. Infraction - Peine – Permissions de sortie et congés pénitentiaires – Compétence liée.

Observations.

1. *Les cours et tribunaux connaissent des demandes fondées sur un droit subjectif. L'existence de pareil droit suppose que le demandeur fasse état d'une obligation déterminée qu'une règle de droit objectif impose directement à un tiers et à l'exécution de laquelle il a un intérêt.*

Pour qu'une partie puisse se prévaloir d'un tel droit à l'égard d'une autorité, il faut que sa compétence soit liée.

2. *Lorsque toutes les conditions prévues par la loi du 17 mai 2006 relative au statut juridique externe des personnes condamnées à une peine privative de liberté et aux droits reconnus à la victime dans le cadre des modalités d'exécution de la peine sont réunies, le ministre de la Justice ou son délégué sont tenus d'accorder la permission de sortie ou le congé pénitentiaire que sollicite le condamné.*

La circonstance que l'une des conditions charge le ministre ou son délégué d'apprécier s'il n'existe pas dans le chef du condamné de contre-indications précisées par la loi et, dans l'affirmative, si des conditions particulières sont susceptibles d'y répondre, ne confère pas au ministre un pouvoir discrétionnaire lui permettant de refuser la demande.

Partant, la compétence de l'autorité saisie d'une demande de permission de sortie ou de congé pénitentiaire est liée.

(M. M. / État belge, ministre de la Justice)

N° C.12.0291.F

²³ F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 23 : « Rien ne justifie davantage qu'il soit systématiquement fait exception à la prise en considération de ce critère dans les dossiers de droit pénal dit fiscal, aucun argument ne permettant d'avancer que la prescription pourrait ici d'une manière générale dépendre de l'attitude du seul prévenu. La Cour ne le dit d'ailleurs pas ».

²⁴ Notification d'avis de rectification, enrôlement de l'impôt.

²⁵ Dénonciation des faits au ministère public, prise de connaissance du dossier répressif, avis sur les poursuites.

²⁶ O. KLEES, *op. cit.*, p. 128.