

On ne peut que le déplorer et inviter le législateur à intervenir de façon constructive.

Il est temps de mettre un terme à cette insécurité juridique sévissant dans une matière susceptible d'entraîner de lourdes conséquences pour les personnes qui doivent la subir. Le droit de la procédure pénale exige de la clarté.

Faux et usage de faux – Réflexions sur quelques thèmes d'actualité

Pierre MONVILLE

Avocat (*joynlegal*)
Assistant ULg

I. Preamble

1. D'excellentes contributions ont été consacrées, ces dernières années, à l'étude du faux et de l'usage de faux¹. Tout (ou presque) a été écrit sur les éléments constitutifs de ces infractions, leur nature, les règles applicables en matière de prescription, leur régime de sanctionnement.

Il ne nous a donc pas paru utile de répéter une énième fois ce que d'autres ont déjà clairement exprimé, mais plutôt de rendre compte, à l'aune d'une jurisprudence récente, des difficultés qui subsistent (et elles sont nombreuses).

2. Nous avons donc isolé quatre thèmes qui seront traités plus avant avec pour double objectif, d'une part, de fournir des outils techniques au praticien et, d'autre part, de susciter la réflexion quand les solutions retenues nous semblent discutables.

¹ T. ASSCHRIEF et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, Waterloo, Kluwer, 2001, pp. 195-226; J. SPREUTELS, R. ROCCEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 201-255; A. DE NAUM, *Initiation au droit pénal*, Waterloo, Kluwer, 2008, pp. 35-76; T. GHILAIN et J.-P. RENARD, « Du faux, de son usage et de leur prescription », *Dr. pén. crit.*, 2010, pp. 205-224. F. ROCCEN, « Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents », *Droit pénal et procédure pénale*, Waterloo, Kluwer; J. SPREUTELS, R. ROCCEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., pp. 201-255; O. KLEES, « Le point sur la prescription en matière de faux », in *Colloque en droit pénal et de la procédure pénale*, Bruxelles, Jeune Barreau, 2006, pp. 109-132; A. MASSER, « Réflexions à propos de la prescription de l'action publique, spécialement dans le domaine des infractions de faux en écriture », *Rev. Fac. dr. ULg*, 2006, pp. 231-243. S. VAN DYCK, *Valseheid in geschriften en gebruik van valse geschriften*, Intersentia, 2007, 747 p. N. VANGRAVEBECK, « Les infractions de faux et d'usage de faux en matière fiscale – Le problème de la prescription », *R.G.C.F.*, 2007, p. 397.

Les points d'attention retenus seront donc : l'élément matériel du faux en écritures (altération de la vérité et écrit protégé), l'exclusion de l'écrit reçu sous réserve de vérification du champ d'application des articles 193 et suivants du Code pénal, le faux fiscal et l'épineuse question du point de départ de la prescription en matière de faux et d'usage de faux. Nous livrerons ensuite de courtes conclusions.

II. Premier thème : quelques considérations relatives à l'élément matériel du faux en écritures (écrit protégé et altération de la vérité)

II.1. Notions

3. Le faux en écriture consiste en une altération de la vérité réalisée avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, d'une manière prévue par la loi, dans un écrit protégé par celle-ci, d'où il peut résulter un préjudice.
4. L'altération de la vérité, c'est l'élément de mensonge qui est introduit dans l'écrit ou qui est généré au moyen de l'écrit². Elle peut être réalisée soit par l'altération de la matérialité de l'écrit (faux matériel), soit par l'altération de la substance de l'écrit (faux intellectuel).
5. L'écrit protégé par la loi recouvre une réalité très large³. Sont protégés par la loi les écrits pouvant faire preuve dans une certaine mesure, c'est-à-dire qui s'imposent à la confiance publique, de sorte que l'autorité ou les particuliers qui en prennent connaissance ou auxquels ils sont présentés peuvent se convaincre de la réalité de l'acte ou du fait juridique constaté par ces écrits ou sont en droit de leur accorder foi⁴.
6. La loi protège diverses sortes d'écritures, soit les écritures authentiques et publiques (art. 194 et 195, C. pén.), les écritures de banque ou de commerce (art. 196, C. pén.) et les écritures privées (art. 196, C. pén.).

² J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 204.

³ Pour une définition de l'écrit protégé, voy. J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 214 : « [...] système de signes graphiques lisibles et compréhensibles qui exprime une pensée d'une manière relativement durable et dont l'authenticité et la sincérité s'imposent à quiconque en prend connaissance ». Les auteurs reprennent ainsi la définition de L. DUPONT et J. VANHALEWIN, « Valsheid in geschriften », *A.P.R.*, 1975, n° 13.

⁴ Voy., not., Cass., 3 septembre 2008, *Pas.*, 2008, p. 1842, *Rev. dr. pén.*, 2009, p. 81 ; Cass., 21 juin 2005, *Pas.*, 2005, p. 360 ; Cass., 16 juin 1999, *Pas.*, 1999, p. 362.

- Parmi les écritures authentiques ou publiques, l'on considère les actes politiques (lois, décrets, ordonnances, arrêtés royaux, arrêtés ministériels⁵), les actes de l'autorité administrative (registres, actes et extraits d'actes d'état civil, listes électorales⁶), les écritures en matière de compétence publique, les actes de l'administration de la justice (jugements, minutes, expéditions de jugement, procès-verbaux dressés par des officiers de police judiciaire⁷) et les écritures des officiers ministériels (actes notariés de ventes d'immeuble, de constitution de société, exploite d'huisier⁸)⁹.
- Parmi les écritures de commerce ou de banque, les auteurs s'accordent à reconnaître : les bilans et comptes annuels des sociétés commerciales, des bordereaux d'achat, des factures, des lettres de change, des chèques, le connaissance, les livres de commerce, les actes de société, les traites, les titres de transport, les ordres de virement, les étiquettes portant l'indication du prix de certaines choses¹⁰. L'on peut ajouter, une proposition d'assurance¹¹, un contrat de cession de parts sociales d'une S.P.R.L.¹².
- Parmi les écritures privées (qui constituent une catégorie résiduaire) protégées par la loi, l'on peut recenser : des lettres privées, des missives, des rapports d'expertise¹³, de fausses factures, des bordereaux d'achats¹⁴, les documents servant à l'ouverture d'un compte bancaire¹⁵, une liste d'appel de pompiers, une inscription dans un registre d'hôtel sous un

⁵ J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 224, note *infra*, p. 738.

⁶ J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 224, note *infra*, p. 740.

⁷ J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 224, note *infra*, p. 739.

⁸ J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 224, note *infra*, p. 741.

⁹ A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, op. cit., pp. 43-44.

¹⁰ A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, op. cit., p. 45 ; J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 227.

¹¹ Cass., 27 janvier 2010, P.09.0770.F. à propos de propositions d'assurance vie établies au nom de clients fictifs, c'est-à-dire qui n'avaient pas l'intention de s'engager.

¹² Voyez Liège (6^e ch.), 24 février 2010, inédit : à propos d'un faux en écritures retenu dans le cadre de la rédaction d'un contrat de cession de parts sociales d'une S.P.R.L. avec simulation du prix de la cession, se sont procurés un avantage qu'ils n'auraient pas eu sans le faux, à savoir celui de se prémunir contre d'éventuelles investigations par des tiers sur l'origine des sommes considérables mises en jeu ou la destination ultérieure de celles-ci.

¹³ Anvers, 22 janvier 1988, R.W., 1987-1988, p. 1031.

¹⁴ Cass., 6 février 1979, *Pas.*, 1979, I, p. 644 ; Cass., 20 avril 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 982.

¹⁵ Liège, 7 mai 1994, *Journ. proc.*, n° 204, p. 24.

faux nom en vue de tromper la police¹⁶, un code-barres¹⁷, un rapport d'expertise rédigé par un expert privé qui devait être utilisé pour convaincre une société d'assurances d'augmenter la valeur des biens à assurer¹⁸, une fausse déclaration de vol d'un véhicule à la police¹⁹, la photocopie d'un document original²⁰, voire des sacs poubelles munis du logo de la commune qui servent de quittance pour le paiement du ramassage des ordures ménagères²¹... Sont par contre exclus, les écrits de pure convenance²².

II.2. Illustration : écrit protégé par la loi

7. La Cour de cassation a été amenée, ces dernières années, à délimiter plus avant le champ d'application matériel du faux en écritures tantôt en reconnaissant l'écrit soumis à sa censure comme protégé, tantôt en l'excluant.

7.1. N'ont pas été reconnus comme étant des écrits protégés par la loi :

– Un procès-verbal d'audience²³

Un prévenu soutenait que le procès-verbal d'audience dressé par la cour d'appel, ne rapportant pas la teneur des déclarations qu'il avait

¹⁶ Anvers, 3 avril 1976, *R.W.*, 1976-1977, p. 1387.

¹⁷ Bruxelles, ch. mis. acc., 7 février 2000, *Rev. dr. pén.*, 2000, p. 865.

¹⁸ Cass., 25 septembre 2001, *Pas.*, 2001, I, p. 1479, *R.W.*, 2002-2003, p. 1669.

¹⁹ Cass., 21 juin 2005, *Pas.*, 2005, I, p. 360.

²⁰ Cass., 13 septembre 2005, *Pas.*, 2005, I, p. 425; Liège, 1^{er} décembre 2006, *J.L.M.B.*, 2007, p. 800.

²¹ Corr. Anvers, 4 juin 2004, *T. Straff.*, 2007, p.213, note.

²² Pour un exemple de « l'impunité » d'un faux de « commodité », voyez Corr. Verviers (ch. cons.), 27 février 2007, inédit : « Qu'il apparait de l'ensemble des éléments du dossier répressif et de l'instruction des présomptions graves, précises et concordantes que l'inculpé a donc commis des faux, non pas quant à la signature de ces documents qui ont bien été signés par les locataires, mais quant à la date de signature de ces "bordereaux", l'inculpé – qui détachait ces "bordereaux" du document initial lors de la rupture du bail, ainsi qu'il ressort de l'examen de ces documents –, les complétait à l'évidence par la date de la rupture relative à chaque locataire concerné. Que si ce procédé est manifestement contestable et ne peut être approuvé sur le plan de la rigueur et de la probité, il convient néanmoins de relever que l'inculpé n'a jamais utilisé ces bordereaux afin de tenter d'obtenir des sommes indues. Qu'en réalité, il est vraisemblable qu'en faisant signer aux locataires ce bordereau lors de la signature du bail et en complétant ultérieurement la date laissée en blanc lors de cette signature par celle de la rupture effective, et ce, alors que les locataires lui étaient bien redevables de sommes supérieures à la caution, l'inculpé a commis un "faux de commodité" afin de n'avoir pas à s'adresser après leur départ à des locataires qui pouvaient être difficilement joignables en raison de leur situation sociale marginale ».

²³ Cass., 27 septembre 2006, *Pas.*, 2006, I, p. 1866; *Rev. dr. pén.*, 2007, p. 87.

effectués et qu'il avait demandé d'acter au pluriel, était constitutif d'un faux en écritures.

La Cour de cassation rappelle que :

- en règle, le procès-verbal d'audience relate le déroulement de l'audience en mentionnant les membres du siège et les parties présentes, la publicité ou non des débats, le dépôt de pièces ou de conclusions, les personnes qui prennent la parole à l'audience et qu'en matière correctionnelle et de police, aucune disposition légale n'oblige cependant le greffier de tenir note des plaidoiries ou des déclarations faites à l'audience par une partie en cause;
- le greffier apprécie, sous le contrôle du président, ce qui doit être consigné dans le procès-verbal;
- aucune disposition légale n'oblige une juridiction répressive statuant en dernier ressort à mentionner dans cette pièce les éléments recueillis au cours de l'instruction de la cause;
- le seul rejet d'une demande formulée à cet égard par une partie ne saurait entraîner la fausseté du procès-verbal, puisque celui-ci ne tient pas ainsi pour vrai un fait qui ne l'est pas et ne dénie pas d'avantage un fait qu'il aurait eu pour vocation de constater.

– Imitation formelle d'une signature²⁴

Saisie d'un pourvoi reposant sur l'affirmation que la seule imitation formelle d'une signature est déjà frauduleuse en soi et constitue un faux punissable, la Cour de cassation écarte le moyen en soulignant que cette seule circonstance ne constitue pas, comme telle, nécessairement et inéluctablement, un faux punissable au sens de la loi, lorsque les autres éléments constitutifs de l'infraction font défaut ou ne sont pas établis, spécialement l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire.

7.2. A été reconnue comme écrit protégé une proposition d'assurance²⁵. Le prévenu faisait valoir que les propositions d'assurance ne sont pas des écrits protégés qu'un assureur peut tenir pour sincères. Il objectait également que l'absence de vérification par la compagnie d'assurance de sa capacité financière (la proposition d'assurance était muette sur ce point) devait exclure du champ d'application de l'article 196 du Code pénal. La Cour de cassation valide la réponse apportée par les juges d'appel :

- la proposition d'assurance contenant l'engagement de payer au moins la première prime est une écriture commerciale bénéficiaire de la pré-

²⁴ Cass., 10 octobre 2006, *Pas.*, 2006, p.2009.

²⁵ Cass., 27 janvier 2010, *N.C.*, 2010, p. 232, www.juridat.be, n° P:09:0770.F.

agit nécessairement pour compte d'un tiers qu'il ne doit pas dévoiler, toute convention de portage financier reflète nécessairement une réalité que le droit belge ne connaît pas.

La Cour de cassation écarte le moyen en considérant que cette circonstance n'empêche pas que le juge belge, saisi d'une infraction aux articles 196 et 197 du Code pénal, puisse légalement déduire des éléments fictifs sur lesquels se fonde l'opération fiduciaire, l'existence d'une altération de la vérité au sens de ces dispositions légales.

8.2. Par contre, l'altération de la vérité n'a pas été retenue dans les circonstances suivantes:

- Procès-verbal d'une assemblée générale de copropriétaires²⁸
Il était reproché à un syndic d'avoir falsifié le procès-verbal d'une assemblée générale de copropriétaires en y ajoutant, après la clôture de l'acte, une disposition relative à l'augmentation de ses émoluments de syndic. La Cour d'appel avait prononcé un acquittement au motif qu'il n'en résultait aucune altération de la vérité parce que la mention litigieuse ne faisait que reprendre, sans la dénaturer, une délibération de l'assemblée portant sur cet objet et octroyant l'augmentation dans les termes que le procès-verbal rapporte. Ce raisonnement trouve grâce aux yeux de la Cour de cassation: la fausseté d'un acte ne saurait se déduire de la seule circonstance qu'une mention y a été insérée après coup, lorsque cette addition n'emporte aucun mensonge dans l'écrit, mais, au contraire, rend celui-ci conforme aux dispositions qu'il a pour objet de constater.

- Fausse convention de cession de fonds de commerce²⁹
Un prévenu était poursuivi pour avoir, dans l'intention frauduleuse de commettre une escroquerie, établi une fausse convention de cession de fonds de commerce entre deux sociétés anonymes. Le juge du fond avait déduit la fausseté de l'acte de ce qu'il était censé constater un transfert de propriété entre les parties, lequel n'avait jamais eu lieu. Pour décider que la convention n'opère pas ce transfert, les juges d'appel relevaient que les actions de la société cédante constituaient un actif d'origine frauduleuse, que le prévenu n'avait pu en acquérir valablement la propriété et que le fonds de commerce vendu provenait d'un détournement commis par la vendeuse au préjudice d'une ancienne filiale. Cette motivation n'est pas acceptée par la Cour de cassation qui n'y voit pas la constatation de l'altération de la vérité:

²⁸ Cass., 21 avril 2010, www.juridat.be, n° P.10.0002.F.

²⁹ Cass., 9 décembre 2009, *Pos.*, 2009, 2931; *Rev. prat. soc.*, 2009, p. 326.

somption de crédibilité qui la place dans la catégorie des écrits protégés;

- même si son destinataire a la possibilité de vérifier l'exactitude des mentions qu'une proposition d'assurance comporte (notamment quant à la capacité financière du preneur d'assurances), l'absence de sincérité quant à l'intention réelle pour le candidat preneur de conclure un contrat peut constituer un faux en écritures dans la mesure où cet acte est susceptible de créer des effets juridiques puisqu'en règle, elle oblige la compagnie à conclure les contrats à peine de dommages et intérêts.

II.3. Illustration : altération de la vérité

8. Il en va de même avec la notion d'altération de la vérité dont la Cour de cassation a affiné les contours à l'occasion l'examen des pourvois qui lui ont été soumis.

8.1. Elle a ainsi reconnu qu'étaient entachés d'une altération de la vérité:

- Un document reconstitué par un magistrat et présenté comme un original alors qu'il s'agit de la reconstitution d'un document²⁶.
En l'espèce, il s'agissait d'un faux relatif à un rôle de service, transmis au procureur du Roi et déposé à l'audience du tribunal. Ce document avait été établi pour convaincre une juridiction de jugement de la régularité d'une procédure judiciaire. La Cour motive comme suit sa décision: «Est entaché d'une altération de la vérité quant à sa datation le document présenté comme étant un original alors qu'il s'agit d'une reconstitution opérée à une date ultérieure sans y apposer les mentions indiquant qu'il s'agissait d'un acte distinct du document original. L'ordre public est intéressé à ce que les décisions judiciaires soient rendues sur des pièces reflétant la vérité. L'authenticité faussement donnée par un magistrat à un acte produit en justice dans l'intention, même vaine, de faire preuve, est un procédé qui blesse la confiance légitime qu'appellent pareils écrits. L'altération de la vérité dans ce contexte suffit par elle-même à établir le préjudice. La culpabilité du fonctionnaire public qui en est l'auteur ne disparaît que s'il a agi sans intention frauduleuse ni dessein de nuire».

- La figure juridique de la fiducie²⁷
Le demandeur en cassation soutenait que, toute opération de fiducie au sens de la loi luxembourgeoise étant fondée sur ce que le fiduciaire

²⁶ Cass., 22 avril 2009, *Pos.*, 2009, p. 991; *Rev. dr. pén.*, 2009, p. 933.

²⁷ Cass., 13 décembre 2006, *Pos.*, 2006, p. 2657; *R.W.* 2008-2009, p. 748, note C. IDOMON.

«De la circonstance qu'une convention n'a pas été légalement formée, qu'elle est inapte à sortir les effets voulus par les parties ou qu'elle lèse un des cocontractants, il ne résulte pas que l'acte qui la contient constitue un faux en écritures. En se fondant, pour condamner le demandeur du chef de faux, sur les illégalités résumées ci-dessus, les juges d'appel n'ont pas prêté à l'écrit l'altération d'une vérité qu'il avait pour objet de constater.»

III. Deuxième thème : Élément matériel du faux en écriture – exclusion de l'écrit reçu sous bénéfice de vérification

III.1. Notions

9. Il est généralement admis qu'un écrit soumis au contrôle du destinataire n'est, vis-à-vis de ce même destinataire, pas susceptible d'être qualifié de faux, puisqu'il ne s'impose pas à sa confiance³⁰. Ainsi en va-t-il d'une déclaration aux services de chômage, d'une déclaration de créance auprès d'un curateur ou de la photocopie grossièrement faussée³¹ ou du numéro d'identification d'une chaussure³². Si l'écrit est reçu sous bénéfice de vérification, c'est-à-dire sans présomption de sincérité, son caractère mensonger ne peut le transformer en faux³³.

10. La Cour de cassation a eu l'occasion, dans un arrêt récent³⁴, de rappeler cet enseignement : un écrit dont le contenu n'est admis que sous réserve de contrôle ne bénéficie pas de la confiance publique et ne relève donc pas de l'application des articles 193 et suivants du Code pénal.

III.2. Illustration : la facture

11. La règle trouve son meilleur terrain d'expression avec les factures. Une distinction devra être opérée en fonction de la personne qui reçoit la facture³⁵ :

³⁰ T. GHILAIN et J.-P. RENARD, « Du faux, de son usage et de leur prescription », *op. cit.*, p. 209.

³¹ *Ibid.*, pp. 209-210.

³² *Ibid.*

³³ A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, *op. cit.*, p. 38.

³⁴ Cass., 26 octobre 2010, T.G.R.-T.W.V.R., 2011, p. 134 ; www.juridat.be, n° P.09.1662.N.

³⁵ A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, *op. cit.*, pp. 38-39.

– s'il s'agit de son destinataire, les fausses indications établies par le vendeur ne sont pas constitutives d'un faux en écritures punissables. Toutefois, la facture redevient un faux punissable lorsque le juge constate que l'acheteur était, du fait du vendeur, dans l'impossibilité d'exercer un contrôle des mentions figurant sur la facture et que, donc, la facture devait être considérée comme véridique.

– s'il s'agit d'un tiers, par exemple, l'autorité judiciaire devant laquelle le recouvrement est poursuivi, les indications fausses ou fictives sont constitutives d'un faux en écritures.

12. Sur le plan des principes, un arrêt rendu dernièrement par la Cour de cassation³⁶ résume le « triple » test qu'il faut appliquer à une facture avant de pouvoir la qualifier de faux en écritures punissable :

- il ne peut être question de faux en écritures lorsque l'écrit n'a valeur probante qu'après son acceptation par le destinataire ;
- le faux en écritures étant une infraction instantanée, il ne résulte pas de l'acceptation ou du refus ultérieurs d'une facture qu'un tel écrit, qui n'avait pas de valeur probante sociale au moment de l'éventuelle dissimulation de la vérité, à savoir avant son contrôle, devienne ultérieurement un écrit protégé pénalement ;
- il peut être question de faux en écritures lorsque le destinataire se trouve dans l'impossibilité de contrôler les indications figurant dans l'écrit ou si ce contrôle est rendu impossible par le fait de celui qui a rédigé cet écrit.

13. Concrètement, il est plus malaisé de préciser dans quelles circonstances une facture devient un écrit susceptible de tomber sous le champ d'application des articles 193 et suivants du Code pénal. L'examen de trois arrêts rendus par la Cour de cassation ne nous permet en tout cas pas de déterminer si une fausse facture, après avoir été adressée à son destinataire, constitue un faux punissable lorsqu'elle est invoquée à l'appui d'une demande de recouvrement judiciaire³⁷.

13.1. Dans un arrêt du 5 mai 2004³⁸, la Cour de cassation décide qu'une facture relative à des prestations fictives et pourvue d'une date antérieure à celle de son émission, adressée au débiteur de la somme faisant l'objet

³⁶ Cass., 14 décembre 2010, R.A.B.G., 2011, p. 588, note L. DESBOUCK ; www.juridat.be, n° P.10.1079.N.

³⁷ T. Bvl, « De factuur in het strafrecht », *De factuur en verwante documenten*, Vanden Broele, 2009, pp. 255-280.

³⁸ Cass., 5 mai 2004, Pas., 2004, I, 757 ; *Rev. dr. pén.*, 2004, p. 1076.

de la facturation, ne peut pas être considérée comme un faux punissable, lorsque son destinataire, qui n'est pas l'autorité judiciaire devant laquelle le recouvrement est poursuivi, a la possibilité de vérifier l'exactitude des mentions qu'elle comporte.

Ladite facture n'exprime que la prétention de son émetteur et sa production en justice ne suffit pas pour en faire, au profit de celui-ci, un titre contre le débiteur de la somme facturée.

La Cour ajoute que la circonstance que cette facture ait été insérée dans la comptabilité du faussaire est, en l'espèce, irrelevante, vu que l'acte par lequel l'émetteur d'une facture insère celle-ci dans sa comptabilité ne saurait, à lui seul, rendre impossible le contrôle par le débiteur des mentions qui y figurent, tout en relevant que le prévenu n'est pas poursuivi du chef d'infraction à la loi sur la comptabilité des entreprises ou du chef de faux dans les comptes annuels de la société.

13.2. Dans l'espèce tranchée par la Cour de cassation le 3 septembre 2008³⁹, le faux imputé au prévenu était une facture rédigée sur ses instructions et produite par lui en justice à l'appui d'une demande tendant à la condamnation du défendeur au paiement de dommages et intérêts. Cette facture faisait état de l'exécution, par une société dont le prévenu était administrateur gérant, de travaux qui n'avaient pas été réalisés par cette société. La Cour relève qu'en opposant au défendeur un document établissant ainsi l'étendue de son dommage, le prévenu s'est procuré un avantage illicite. L'affirmation que les matériaux décrits par la facture ont été effectivement livrés est sans incidence sur l'existence du faux, puisque l'altération de la vérité reprochée au prévenu ne porte pas sur ce point, mais sur l'exécution des travaux.

L'intention frauduleuse, poursuit la Cour, requise pour que le faux soit punissable est réalisée lorsque l'auteur, trahissant la confiance com-mune dans l'écrit, cherche à obtenir un avantage ou un profit, de quelque nature qu'il soit, qu'il n'aurait pas obtenu si la vérité et la sincérité de l'écrit avaient été respectées. L'avantage poursuivi par le faussaire ne cesse donc pas d'être illicite du seul fait que le faux a pour but le recouvrement d'une somme à laquelle il aurait droit.

13.3. À l'occasion d'une décision rendue le 14 décembre 2010⁴⁰, la Cour de cassation a considéré que justifiait légalement sa décision l'arrêt qui constate souverainement que le demandeur ne croyait pas que la facture

³⁹ Cass., 3 septembre 2008, *Pas.* 2008, 1842; *Rev. dr. pén.*, 2009, p. 181.

⁴⁰ Cass., 14 décembre 2010, *R.A.B.G.*, 2011, p. 588, note L. DEBROUCK; www.juridat.be, n° P.10.1079.N.

litigieuse s'imposerait à la confiance publique ce qui « ressort du fait que le demandeur a contrôlé si le contenu de la facture correspondait à la réalité, qu'il l'a considérée comme inexacte ou fautive et qu'il s'y est opposé en temps utile et ne l'a pas payée ».

14. Nous restons donc partagé quant au conseil qu'un avocat, consulté par un client qui lui demanderait de recouvrer une facture manifestement fautive, devrait donner à ce dernier. Si l'envoi d'une lettre de mise en demeure peut être envisagé, il semble plus hasardeux de lancer citation sans y avoir, au préalable, mûrement réfléchi.

III.3. Illustration : autres écrits

15. D'autres écrits ne sont pas protégés par la loi dans la mesure où, à l'instar de la facture, ils ne s'imposent pas à la confiance publique : les simples allégations figurant dans des actes de procédure et, notamment, dans des conclusions qui ne reflètent que le point de vue d'une partie au procès et, de manière générale, tout document contenant des allégations unilatérales⁴¹. L'on peut citer des certificats de chômage, formulaires visant à obtenir des indemnités de mutuelle, voire le procès-verbal dans lequel une personne déclare fausement avoir été victime du vol de son véhicule⁴².

16. Nous illustrerons à nouveau notre propos en commentant brièvement des décisions rendues récemment par la juridiction suprême.

16.1. Conclusions déposées dans le cadre d'une procédure en divorce : la Cour de cassation a censuré l'arrêt d'une Cour d'appel qui avait déclaré établie une prévention qui qualifiait de faux les conclusions déposées dans le cadre d'une procédure de divorce, dans lesquelles la demanderesse réclamait, à tort, une pension alimentaire sur la base de la fautive allé-gation qu'elle ne disposait pas de moyens financiers⁴³. La Cour a rappelé que de telles conclusions ne constituent pas un écrit protégé par la loi au sens des articles 193 et suivants du Code pénal; cet écrit ne s'impose en effet pas à la confiance publique, mais, au contraire, est soumis à la contradiction des parties, qui peuvent en contrôler et en contester les indications.

⁴¹ Même si l'on observe une tendance, dans la jurisprudence, à faire rentrer ces écrits dans le champ d'application des art. 193 et s., voy. A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, op. cit., p. 40.

⁴² Cass., 21 juin 2005, *Pas.* 2005, p. 360.

⁴³ Cass., 26 octobre 2010, *T.G.R.-T.W.V.R.*, 2011, p. 134; www.juridat.be, n° P.09.1662.N.

16.2. Pièces justificatives transmises à la commission de régularisation : concernant les pièces justificatives transmises à l'appui d'une demande de régularisation, en application de l'article 9 de la loi du 15 décembre 1980, la Cour de cassation estime qu'elles ne constituent pas des écrits n'acquérant valeur probante qu'après avoir été acceptées par la commission⁴⁴.

16.3. Fausse déclaration de sinistre auprès d'une compagnie d'assurance : la Cour de cassation a dû remettre un peu d'ordre dans le raisonnement tenu par la Cour d'appel d'Anvers, qui avait estimé qu'une déclaration de sinistre inexacte auprès d'une compagnie d'assurances ne constituait pas, en principe, un faux en écritures punissable, du moins lorsque l'inexactitude de la déclaration peut être contrôlée par la société d'assurances, ce qu'elle pouvait aisément faire⁴⁵. La Cour relève que l'écrit incriminé ne constitue pas de simples allégations, mais un écrit qui était destiné à conférer une apparence de véracité à ces allégations et qui a été conçu et utilisé dans le but d'obtenir l'indemnisation du dommage encouru lors de l'accident, pour conclure que la déclaration d'un sinistre peut valoir dans les relations sociales comme la preuve d'actes ou de faits juridiques qu'elle constate et peut être de nature à causer un préjudice de sorte qu'elle constitue une écriture protégée. Le fait que la compagnie d'assurances peut contrôler cette déclaration demeure sans incidence.

IV. Troisième thème : quelques considérations relatives au faux fiscal

IV.1. Notions⁴⁶

17. L'existence du faux fiscal et celle de son usage est subordonnée au constat que l'auteur a enfreint avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire les dispositions du Code fiscal ou des arrêtés pris pour son exécution⁴⁷. L'existence du faux fiscal dépend donc de la commission d'une autre infraction.

Par exemple, l'article 450 du C.I.R. exige que le faux soit commis en vue de commettre une infraction visée à l'article 449 du C.I.R. L'existence d'un faux en écritures et l'usage d'un tel faux en matière d'impôts sur le revenu nécessite de préciser la disposition du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution que le prévenu a frauduleusement enfreint ou qu'il aurait eu l'intention de contourner⁴⁸.

18. Dans un arrêt rendu le 13 décembre 2006, la Cour de cassation fait application de ces principes et casse l'arrêt de condamnation du chef de faux et usage de faux fiscal qui ne mentionne pas les dispositions du Code des impôts sur les revenus ou de ses arrêtés pris pour son exécution auxquelles l'auteur aurait contrevenu ou l'intention de contrevenir⁴⁹.

19. Cette constatation vaut également pour le faux fiscal en matière de T.V.A.⁵⁰, de droits d'enregistrement⁵¹, de droits de succession⁵², droits d'écritures et taxes sur opérations de bourse et assimilées⁵³, de taxes sur les jeux et paris (uniquement en Région wallonne)⁵⁴, les taxes sur les appareils de divertissement (uniquement en Région wallonne)⁵⁵.

20. Le libellé de ces différentes infractions retiendra l'attention à un autre point de vue. Les dispositions incriminant un faux fiscal sont souvent rédigées comme suit : « Sera puni [...] celui qui, en vue de commettre une des infractions visées [...], aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux ».

Ces dispositions font donc, expressément référence au faux en écritures tel qu'incriminé aux articles 193 et suivants du Code pénal.

21. Ce qui veut donc dire que, pour pouvoir déclarer établie une prévention de faux fiscal, qu'il faut, dans la rigueur des principes, préalablement constater la réunion des éléments constitutifs du faux en écritures. Il y a

⁴⁸ Cass., 10 mars 1993, *Rev. dr. pén.*, 1993, p. 864; Cass., 14 février 2001, *Pos.* 2001, I, p. 91.

⁴⁹ Cass., 13 décembre 2006, *Pos.*, 2006, 2657; *R.W.* 2008-2009, p. 748, note C. IBOYON.

⁵⁰ L'art. 73bis du C.T.V.A. renvoie aux infractions visées à l'art. 73 dudit Code.

⁵¹ L'art. 206bis du C. enreg. renvoie aux infractions visées à l'art. 206 dudit Code.

⁵² L'art. 133bis du C. succ. renvoie aux infractions visées à l'art. 133 dudit Code.

⁵³ L'art. 207bis du C.D.T.D. du 2 mars 1927 renvoie aux infractions visées à l'art. 207 du même Code.

⁵⁴ L'art. 68ter du C.T.A.I.R. renvoie aux infractions visées au § 1^{er} dudit art.

⁵⁵ L'art. 90 du C.T.A.I.R. renvoie aux infractions visées au § 1^{er} dudit art.

⁴⁴ Cass., 18 avril 2006, *Pos.*, 2006, p. 854; *R.W.*, 2006-2007, p. 1273, note S. VAN DYCK.

⁴⁵ Cass., 20 septembre 2005, *Pos.*, 2005, p. 1676; *R.W.*, 2007-2008, p. 1541.

⁴⁶ Pour un examen récent de la problématique, voir K. LAMMENS, « De verjaring van het misdrijf van het (fiscaal) gebruik van valse stukken : a never ending story? », *R.W.*, 2010-11, 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.

⁴⁷ Cass., 24 février 2001, *Pos.*, 2001, I, p. 224.

là matière à réflexion amorcée de manière extrêmement pertinente par Françoise Roggen⁵⁶.

- Pour déclarer la prévention de faux fiscal établie, il faut que les éléments constitutifs du faux soient réunis dont, notamment, l'existence d'un préjudice (élément matériel de l'infraction) et la recherche d'un avantage illicite (élément moral de l'infraction).
- Dès lors que l'administration fiscale a la conviction qu'un écrit produit à l'appui d'une déclaration fiscale est un faux, il semble difficile d'admettre que celui-ci continue à la tromper: la notification d'un avis de rectification en est la meilleure preuve.
- L'existence même d'un préjudice, comme élément constitutif du faux n'apparaît d'ailleurs plus envisageable: en effet si le contribuable introduit un recours contre la cotisation enrôlée et qu'il triomphe, l'administration n'est plus préjudiciée; si le contribuable succombe, la décision rendue ne fera que conforter l'administration du bien-fondé dans sa conviction qui l'a poussée à rectifier.

Si l'un des éléments constitutifs du faux disparaît, l'infraction n'est plus constituée⁵⁷...

22. Par contre, tel n'est pas le cas de la loi générale sur les douanes et accises qui réprime la production de faux documents, dans l'intention de tromper la douane, sans référer aux dispositions du Code pénal incriminant le faux⁵⁸.

IV.2. Poursuites du chef de faux fiscal et/ou faux en écritures

23. Souvent, les poursuites sont exercées tant du chef de faux fiscal que de faux en écritures. Y a-t-il moyen d'en tirer parti? Le même fait peut, en effet, constituer à la fois un faux fiscal et un faux en écritures de droit commun⁵⁹.

⁵⁶ F. ROGGEN, « Faux et usage de faux fiscal: principes de base et développements juridiques récents », *op. cit.*, pp. 11-12.

⁵⁷ Ce qui, ajoute l'auteur, lève l'obstacle à la prise de cours de la prescription de l'action publique, thème sur lequel nous reviendrons plus avant.

⁵⁸ Art. 259 de la loi du 18 juillet 1977 générale sur les douanes et accises: « Est puni d'une amende de [250 EUR] à [625 EUR], sans qu'elle puisse être inférieure au décuple des droits et taxes éventuellement éludés: 1° celui qui, dans l'intention de tromper la douane, produit ou fait produire des documents faux, mensongers ou inexacts, 2° celui qui délivre des attestations, factures ou documents faux, mensongers ou inexacts destinés à tromper la douane ».

⁵⁹ J. KIRKPATRICK et O. NEYRINCK, « La répression pénale de la fraude fiscale depuis les réformes de 1986 et de 1992 », *Rev. dr. U.L.B.*, 1997, p. 147.

24. Plusieurs situations peuvent se présenter

24.1. Poursuites du chef de faux en écritures et l'auteur veut faire admettre qu'il s'agit de faux fiscaux.

Un prévenu avait soutenu que c'était à tort qu'il avait été poursuivi du chef de faux en écritures, vu que son intention était, en fait, de commettre une infraction à caractère fiscal (art. 449, C.I.R., et art. 73, C.T.V.A.) pour en tirer comme conclusions que les poursuites étaient irrecevables dans la mesure où le procureur du Roi n'avait pas demandé, préalablement à la mise en mouvement de l'action publique, l'avis de l'administration fiscale. La Cour de cassation a écarté le moyen en estimant que les juges d'appel n'avaient pas considéré que le prévenu avait agi avec le dol spécial requis pour l'application de l'article 450 du Code des impôts sur les revenus 1992 ou 73bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée⁶⁰.

24.2. Poursuites du chef de faux fiscaux et faux en écritures, mais la juridiction de fond ne retient que l'infraction de faux fiscal.

Un arrêt rendu par la Cour d'appel de Bruxelles constatait que le Ministère public avait qualifié les faits des préventions à la fois de faux de droit commun et de faux fiscal et que ces faits pouvaient constituer l'une ou l'autre de ces infractions. Il décide de ne retenir que le faux fiscal, vu qu'il n'est pas établi que le demandeur aurait eu l'intention de tromper d'autres personnes que l'administration fiscale.

La Cour de cassation, par arrêt du 3 juin 2009⁶¹, estime que c'est à bon droit que les juges d'appel ont ainsi exclu l'application du faux de droit commun qui, d'une manière générale, constitue une infraction contre la foi publique et qui, telle que qualifiée en l'espèce, implique une possibilité de préjudice et des procédés plus étendus que ceux du faux fiscal.

24.3. Poursuites concomitantes du chef de faux fiscal et faux en écritures.

Dans un arrêt du 18 juin 2003⁶², la Cour de cassation considère qu'il y a concours idéal entre les infractions de droit commun et de faux fiscal, dans la mesure où les inculpés n'auraient pas eu pour seul but de perpétrer une infraction fiscale, mais auraient eu la volonté plus large de tromper le fisc et d'autres personnes (des notaires, des banquiers, les autorités judiciaires, des comptables et réviseurs, etc.).

⁶⁰ Cass., 24 avril 2001, *Pas.*, 2001, I, 675; *T. Strafr.* 2002, p. 261.

⁶¹ Cass., 3 juin 2009, *Pas.*, 2009, 1406; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 249; *Rev. dr. pén.*, 2010, p. 359, note F. ROGGEN.

⁶² Cass., 18 juin 2003, *Pas.* 7, xxx

Françoise Roggen approuve le point de vue ainsi adopté par la Cour de cassation qui retient le concours idéal d'infractions entre le faux de droit commun et le faux fiscal tout en excluant qu'il puissent constituer un délit collectif par unité d'intention⁶³. La Cour retient la possibilité d'un concours idéal d'infractions entre le faux de droit commun et le faux fiscal en excluant cependant qu'ils puissent constituer un délit collectif par unité d'intention.

25. Pour rappel, lorsque les poursuites ne visent que le faux fiscal, le Ministère public peut donc procéder à une citation directe du prévenu, sans passer par le mécanisme de la correctionnalisation, vu que le faux fiscal est un délit qui relève de la compétence du tribunal correctionnel⁶⁴.

V. Quatrième thème : faux et usage de faux – encore et toujours l'épineuse question de la prescription de l'action publique

V.1. Notions

26. Il doit désormais être admis que la prescription de l'action publique du chef des infractions de faux et usage de faux 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'usage⁶⁵.

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 décide⁶⁶ 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 », point de vue largement critiqué par la doctrine⁶⁷.

⁶³ F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 15.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 1.

⁶⁵ O. KIELES, « Le point sur la prescription en matière de faux », *op. cit.*, p. 122.

⁶⁶ Cass., 16 octobre 1996, *Pos.* 1996, I, p. 989; Cass., 13 octobre 1999, *Pos.*, 1999, I, p. 1305; Cass., 24 septembre 2002, *Pos.*, 2002, I, p. 1728.

⁶⁷ *Voy. infra*, pt n° 52, note *infrap.* 101.

27. Quoi qu'il en soit, la jurisprudence de la Cour de cassation semble à ce point bien établie qu'il paraît hasardeux d'en espérer le revirement.

L'on observera d'ailleurs que 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 cassation⁶⁸.

28. Il faut donc se rendre à l'évidence, 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 fixation de cet « événement » 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 »⁶⁹.

La question est donc de savoir quand peut-on, précisément, considérer qu'un faux a cessé de produire tout effet utile.

29. Avant de répondre à cette question, il faut rappeler deux autres fondamentaux qui gouvernent la matière :

- la loi n'ayant pas défini l'usage de faux, il appartient au juge d'apprécier en fait ce qui constitue cet usage et quelle en est la durée, et notamment de vérifier si celui-ci continue à tromper autrui ou à lui nuire, et à produire ainsi l'effet voulu par le faussaire⁷⁰;
- la Cour de cassation exerce un contrôle marginal à cet égard, en ce sens qu'il lui appartient de vérifier si la décision attaquée n'a pas méconnu la notion d'usage de faux, en examinant si, des éléments souverainement constatés, le juge a pu légalement déduire que l'usage ne continuait pas à tromper autrui ou à lui nuire, ne produisant ainsi plus l'effet voulu par le faussaire⁷¹.

⁶⁸ 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. const., 25 février 2010, *M.B.*, 3 mai 2010, p. 24884; *Cour. fisc.*, 2010, p. 406, note W. DEFOOR; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 109, note F. LUCENTZ; *Fiscologie*, 2010, p. 12; *R.W.*, 2010-2011, p. 995, note K. LAMMIEU.

⁶⁹ Voyez, notamment, Cass., 7 février 2007, *Pos.* 2007, 72; Cass., 13 janvier 2009, *Pos.*, 2009, 84, *N.C.*, 2009, p. 265; Cass. 27 janvier 2009, *Pos.*, 2009, 234, *N.C.* 2009, p. 266 et note de S. VAN DYCK.

⁷⁰ Cass., 7 février 2007, *Pos.*, 2007, p. 72; Cass., 13 janvier 2009, *Cass.*, 27 janvier 2009, *Pos.*, 2009, p. 234; *N.C.*, 2009, p. 266, note de S. VAN DYCK.

⁷¹ Cass., 21 mai 2008, *Pos.*, 2008, I, p. 307.

V.2. Comment mettre fin à l'usage du faux ?

30. Quelles circonstances sont dès lors susceptibles de mettre fin à l'usage du faux et de permettre à la prescription de l'action publique de commencer à courir ?

V.2.1. En ce qui concerne les faux en écritures de droit commun

31. Le délai de prescription des infractions de faux et d'usage de faux prend cours, selon le cas, soit lorsque le faux aura atteint son objectif, soit lorsqu'il ne sera plus en mesure de l'atteindre, que ce soit par la volonté du faussaire ou indépendamment de celle-ci⁷².

V.2.1.1. Effet utile du faux est consommé

32. La première hypothèse pour que l'usage prenne fin est que son effet utile soit consommé. L'infraction prend fin lorsque le but poursuivi est réalisé. Ainsi en est-il lors de la survenance d'une faillite, lorsqu'un faux est établi dans le but de retarder une faillite⁷³, lors de la remise d'une somme d'argent lorsqu'une escroquerie est commise au moyen de l'usage d'un faux document tendant à se faire remettre une somme d'argent⁷⁴.

33. Le cas de faux et usage de faux pour obtenir un prêt partage la jurisprudence, quant à savoir si l'infraction est ou non définitivement consommée au moment de la conclusion du contrat de prêt ou si le faux se perpétue jusqu'au moment du remboursement intégral du prêt⁷⁵. Un arrêt de la Cour de cassation du 26 novembre 2008⁷⁶ retiendra l'attention :

- Le prévenu était poursuivi non pas pour avoir falsifié un contrat de prêt et en avoir fait usage, mais pour avoir, en amont, participé à la falsification et à l'utilisation des documents sur la base desquels ce prêt fut octroyé.
- La chambre des mises en accusation de Bruxelles avait considéré que l'usage des faux persistait jusqu'à l'apurement du prêt.

⁷² O. KLEES, « Le point sur la prescription en matière de faux », *op. cit.*, p. 123.

⁷³ Mons, 26 septembre 1986, *R.P.S.*, 1987, p. 29; Liège, 18 mars 1987, *J.L.M.B.*, 1987, p. 1183.

⁷⁴ T. CHILAIN et J.-P. RENARD, « Du faux, de son usage et de leur prescription », *op. cit.*, p. 222.

⁷⁵ Corr. Liège, 12 octobre 1961, *J.L.*, 1961, p. 67; *contra*, Anvers, 10 décembre 1986, *R.W.*, 1987-1988, p. 679; *J.L.*, 1988, p. 308.

⁷⁶ Cass., 26 novembre 2008, *Pas.*, 2008, 2671.

La Cour de cassation casse cette décision en soulignant que le fait que le débiteur reste en défaut de rembourser une partie du capital emprunté ne constitue ni l'usage des fausses pièces établies en vue d'obtenir le prêt ni la continuation de cet usage.

34. L'on peut encore citer un arrêt rendu le 13 janvier 2009⁷⁷ qui considère que l'effet utile d'une fausse déclaration de vol d'un bateau auprès de la compagnie d'assurance s'est arrêté au moment où l'assureur a versé l'indemnisation au prévenu, le but visé par le faux étant alors atteint. Cette affaire présente un intérêt dans la mesure où le prévenu avait maintenu devant le tribunal correctionnel qu'il s'agissait bien d'un vol et qu'il restait en droit de conserver l'indemnisation. La Cour d'appel en avait déduit, à tort selon la Cour de cassation, que l'effet utile du faux avait perduré jusqu'alors.

35. Un dernier arrêt rendu le 27 janvier 2009⁷⁸ semble également digne d'intérêt. Plusieurs facturations avaient permis à une entreprise d'obtenir frauduleusement des subventions. Elles faisaient l'objet de prévention de faux en écritures. Le Ministère public, qui était demandeur en cassation, soutenait que l'usage desdites pièces s'était perpétué jusqu'au moment de la saisie des factures litigieuses.

La Cour de cassation constate que les prévenus étaient poursuivis du chef de faux en écritures dans le but d'obtenir indûment une aide publique et d'usage de ces mêmes pièces et que cette prévention d'usage de faux mise à charge des défendeurs faisait état non de l'usage ou de la conservation de l'aide publique, mais uniquement de son obtention.

V.2.1.2. Rupture de l'effet utile du faux

36. La seconde hypothèse est que le faux ne soit plus en mesure d'atteindre son but (on parle de rupture de l'effet utile du faux) soit de par la volonté de l'auteur, soit indépendamment de celle-ci.

A. Rupture de l'effet utile indépendamment de la volonté de l'auteur

37. Indépendamment de l'hypothèse où l'effet recherché par le faux n'a plus d'objet parce qu'il a été atteint en raison d'une cause juridique distincte de l'acte faux, c'est principalement un acte de procédure qui constituera la circonstance qui permettra de mettre un terme à l'usage du faux.

⁷⁷ Cass., 13 janvier 2009, *Pas.*, 2009, 83; *N.C.*, 2009, p. 265; *T.G.R.-T.M.V.R.*, 2009, p. 190.

⁷⁸ Cass., 27 janvier 2009, *Pas.*, 2009, p. 234; *N.C.*, 2009, p. 266, note de S. VAN DYCK.

La notion centrale ici semble être celle de découverte du faux qui fera cou- rir le délai de prescription⁷⁹. La fin de l'usage pourra résulter de la plainte de la partie préjudiciée, sa constitution de partie civile, la saisie⁸⁰ de la pièce fausse dont résulte l'impossibilité matérielle d'encre en disposer⁸¹.

38. Un arrêt de la Cour de cassation du 18 novembre 2009⁸² réserve le même effet à une perquisition, dans des termes qui restent toutefois sibyl- lins : de la considération que la fraude ayant été éventée à la suite de l'exécution de perquisitions, la Cour estime que les faux incriminés ne pouvaient plus produire l'effet (utile) voulu.

39. Par ailleurs, d'autres événements, indépendants de la volonté de l'au- teur du faux, peuvent avoir une incidence sur la détermination du point de départ de la prescription, à savoir l'accession à la pension⁸³, voire le départ de la société⁸⁴. La démission du prévenu n'a toutefois pas été rete- nue comme point de départ du délai de prescription par le tribunal cor- rectionnel de Bruxelles⁸⁵.

B. Rupture de l'effet utile de par la volonté du faussaire

40. Si l'auteur du faux a tenté d'en empêcher l'usage, les actes posés par un tiers ne peuvent être considérés dans le chef de l'auteur comme la continuation de l'infraction. Certaines hésitations semblaient prévaloir quant à la rupture de l'effet utile du faux, en cas d'aveux du prévenu⁸⁶.

Un arrêt de la Cour de cassation du 19 décembre 2006⁸⁷ a (quelque peu) clarifié la situation :

– La seule circonstance que l'auteur entre en aveux sur l'existence d'un faux en écritures ou de l'usage d'une pièce fausse ou falsifiée ne suffit pas à mettre un terme à l'usage punissable de ce faux ; à cette fin, il est

⁷⁹ T. AFSCHRIFT et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, op. cit., p. 223.

⁸⁰ Cass., 24 septembre 2002, *Pas.*, 2002, p. 1728.

⁸¹ T. AFSCHRIFT et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, op. cit., p. 223.

⁸² Cass., 18 novembre 2009, *Pas.*, 2009, p. 2682 ; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 315.

⁸³ Bruxelles, ch. mis. acc., 24 septembre 2008, inédit (aff. *KBLux*) ; Bruxelles (CMA),

31 janvier 2006, inédit (aff. *Sabena*).

⁸⁴ Bruxelles, 29 juin 1999, inédit (aff. *Assubel*) ; Corr. Bruxelles, 20 janvier 2011, inédit. Par contre la mutation, au sein d'une même société à un poste différent que celui occupé lors de la commission d'infraction, ne nous semble pas pouvoir être assimilée (voy. T. CHILAIN et J.-P. RENARD, « Du faux, de son usage et de leur prescription », op. cit., p. 223).

⁸⁵ Corr. Bruxelles, 4⁹ ch., 30-31 mars 2006, inédit.

⁸⁶ Cass., 9 février 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 724 ; Cass., 11 juin 1980, *Pas.*, 1980, I, p. 1239 ;

contra, Cass., 16 octobre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 989.

⁸⁷ Cass., 19 décembre 2006, *Pas.*, 2006, p. 2755.

nécessaire qu'il renonce au but visé par l'usage du faux ou de la pièce fausse ou falsifiée, ce qui implique qu'il n'invoque plus le faux pour en obtenir un avantage illicite ou causer un préjudice.

– En l'espèce la prévenue avait reconnu devant les services d'audit d'une compagnie d'assurance sa participation à une fraude et qu'elle ne pou- vait plus conserver des indemnités obtenues illicitement. De par ses aveux, la prévenue avait ainsi mis un terme à l'usage du faux.

41. La destruction du document pourrait également entraîner la rupture de l'effet utile de l'usage du faux⁸⁸.

V.2.2. En ce qui concerne les faux fiscaux

42. Les principes sont identiques : l'usage du faux fiscal se poursuit, même sans fait nouveau de son auteur et sans nouvelle intervention de sa part, tant que le but qu'il visait en établissant ce faux n'est pas atteint entière- ment et tant que cet acte continue d'engendrer à son profit, sans qu'il s'y oppose, l'effet utile qu'il en attendait. Traditionnellement, l'on considère que l'usage du faux perdure jusqu'à l'établissement définitif de l'impôt ou l'enrôlement définitif de la cotisation⁸⁹.

43. Deux hypothèses peuvent se présenter⁹⁰ :

– soit l'administration n'a pas découvert le faux au cours de la période durant laquelle elle peut procéder à l'enrôlement. Le but poursuivi par le contribuable est atteint, puisqu'il a réussi à éluder l'impôt. L'usage du faux prend donc fin à l'expiration de cette période. Exemple : un contri- buable cède sa clientèle à la société qu'il constitue et omet, sciemment, de déclarer la plus-value sur cession de clientèle à l'impôt des personnes physiques. Le délai de prescription commencera à courir à l'expiration du délai d'enrôlement.

– soit l'administration fiscale a découvert le faux en écriture – et, partant, son usage – durant la période d'enrôlement de l'impôt. Jusqu'il y a

⁸⁸ Voy. S. VAN DYCK, *Valisheid in geschriften, en gebruik van valsheid in geschriften*, Anvers, Intersentia, 2007, p. 583.

⁸⁹ J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., 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., not., A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, op. cit., p. 71).

⁹⁰ F. ROGGEN, « Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements juris- prudentiels récents », op. cit., pp. 15-16.

peu, l'on enseignait que la découverte du faux était de nature à mettre un terme à son usage⁹¹. Et c'est précisément là que les choses se compliquent. La prise de cours du délai de prescription va être décalée dans le temps.

44. Pour réaliser l'ampleur de l'évolution qu'a connue la matière, il n'est pas inutile de rappeler ce qui était le point de vue autorisé sur la question en 2001⁹²: « [...] à partir du moment où l'administration a clairement signalé sa volonté de considérer les pièces comme fausses et, en conséquence, d'établir l'imposition sur cette constatation, elle empêche tout usage des pièces fausses, et fait ainsi commencer à courir le délai de prescription. ».

45. Désormais, 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. La Cour de cassation considère non seulement que l'usage d'un faux dans une procédure de réclamation fiscale n'est pas un simple moyen de défense, mais tend à réaliser ultérieurement le but de ce faux fiscal⁹³ à savoir tromper l'administration fiscale en vue du calcul de l'impôt, d'éviter de la payer ou d'en retarder l'obligation de paiement⁹⁴, mais, en outre, 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 tranchée⁹⁵.

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 cassation⁹⁶.

46. 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 permet – tant la sauvegarde des droits du contribuable à l'égard de l'administra-

⁹¹ T. AFSCHRIJFT ET V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, op. cit., p. 291.

⁹² *Idem*, p. 292.

⁹³ Cass., 13 juin 2006, *Pas.*, 2006, p. 1393; R.G.C.F. 2007, liv. 6, p. 417, note O. KLEES.

⁹⁴ Cass., 3 juin 2009, *Pas.*, 2009, p. 370.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ 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, *www.juridat.be*, n° P.10.1299.F.

tion⁹⁷ – ni obligation pour le contribuable à 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 charge⁹⁸.

47. Enfin, la Cour constitutionnelle⁹⁹, 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 Constitution¹⁰⁰.

48. Seule (timide) éclaircie dans cette grisaille, un arrêt rendu par la Cour de cassation le 27 octobre 2009¹⁰¹ casse l'arrêt rendu par la chambre des mises en accusation d'Anvers qui avait fixé comme dernier fait d'usage d'un faux fiscal (et donc, point de départ du délai de prescription) la lettre par laquelle le contribuable accédait à une demande du fisc de fournir des données et pièces probantes spécifiques. La Cour estime qu'elle est dans l'impossibilité de contrôler, sans effectuer elle-même un examen de faits pour lequel elle est sans pouvoir, si les données et pièces probantes fournies au fisc par le prévenu constituaient le prétendu usage des faux fiscaux et de droit commun ainsi que l'éventuel effet que le prétendu usage poursuivait ou pouvait atteindre.

49. L'on ne peut en dire autant d'un autre arrêt rendu le 2 avril 2008¹⁰² qui fixe le point de départ de la prescription à la date de dénonciation d'une fraude à la T.V.A. au parquet et non, comme le soutenait le prévenu, à la date à laquelle l'impôt avait été établi, ni d'un autre rendu le 23 mars 2011¹⁰³ et qui estime, pour écarter la prescription de l'action publique, qu'il

⁹⁷ Cass., 13 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1157.

⁹⁸ Cass., 9 mars 2011, *www.juridat.be*, n° P.10.1299.F.

⁹⁹ C. const., 25 février 2010, *M.B.*, 3 mai 2010, p. 24884; *Cour. fisc.*, 2010, p. 406, note W. DEBOOS; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 109, note F. LUCENTZ; *Fiscologie*, 2010, p. 12; *R.W.*, 2010-2011, p. 995, note K. LAMMÉN. 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, alinéa 2, et 14 de la constitution, combinés ou non avec l'article 7 de la C.E.D.H. ».

¹⁰⁰ T. CHUJAIN et J.-P. RENARD, « Du faux, de son usage et de leur prescription », op. cit., p. 218.

¹⁰¹ Cass., 27 octobre 2009, *Pas.*, 2009, p. 445.

¹⁰² Cass., 2 avril 2008, *Pas.*, 2008, p. 809; *J.T.*, 2008, p. 390, note F. KURY.

¹⁰³ Cass., 23 mars 2011, *www.juridat.be*, n° P.10.1757.F.

ne saurait être déduit de la seule circonstance que des sociétés (cibles) ont été dissoutes, que l'administration fiscale n'aurait plus été victime du faux et de son usage, dès lors que la dissolution de ces sociétés n'exonère pas celles-ci d'introduire dans les délais légaux une déclaration à l'impôt des sociétés ni de payer l'impôt éventuellement dû, y compris les précomptes.

50. Comme le souligne l'avocat général VandeMeersch dans ses conclusions sous l'arrêt du 21 mai 2008¹⁰⁴, le critère d'appréciation retenu par la Cour de cassation pour décider si un faux fiscal engendre toujours l'effet utile voulu par le faussaire semble, en l'état actuel, être double :

Le faux peut-il continuer à tromper l'administration fiscale dès lors qu'elle a dénoncé les faits au procureur du Roi et qu'elle a procédé aux rectifications du contribuable ?

Peut-on également en déduire que, dans cette hypothèse, le faux ne continue pas à porter préjudice à l'administration alors que la procédure de réclamation est toujours en cours ?

V.3. Observations critiques

51. Comme nous l'avons vu, l'usage de faux n'implique pas nécessairement un acte positif de la part de l'auteur du faux¹⁰⁵ et peut même être le fait d'un tiers, d'une manière prévue et voulue par le faussaire, même si ce tiers a agi à l'insu du faussaire ou ignorait que l'écrit était faux¹⁰⁶.

Qu'il nous soit permis, malgré la pérennité du point de vue de la Cour de cassation, de faire part, sur le plan des principes, de notre perplexité : celui qui a établi un faux doit, de par ce fait, accepter le risque pénal de ce qu'un tiers en fasse un usage, même à son insu. Les auteurs considèrent que cela aboutit à faire de l'usage de faux une véritable infraction « négative », puisqu'elle ne constitue plus seulement un acte positif, mais se continue même lorsque le prévenu n'a commis aucun fait nouveau d'usage ni aucune nouvelle intervention¹⁰⁷, voire que la jurisprudence de la Cour de cassation équivaut à faire de l'infraction d'usage de faux, dans

¹⁰⁴ 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.

¹⁰⁵ A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, op. cit., p. 68 ; J. SPREUTELS, R. ROGGEN et E. ROGER FRANCE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 252.

¹⁰⁶ A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal*, op. cit., p. 69 ; l'auteur évoque la situation d'un curateur qui procéderait à la reddition de comptes sur la base de faux en écritures en agissant dans l'ignorance de falsifications antérieures.

¹⁰⁷ T. AFSCHRIFT et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, op. cit., p. 220.

le chef de l'auteur du faux, un délit d'imprudience là où, pourtant, un dol spécial est requis au titre d'élément constitutif de l'infraction¹⁰⁸.

52. La jurisprudence de la Cour de cassation quant à l'effet utile du faux a fait l'objet de sévères critiques de la doctrine¹⁰⁹. Il paraît cependant hasardeux d'envisager un infléchissement quelconque de cette jurisprudence, puisque, comme rappelé ci-dessus, c'est au juge du fond qu'il appartient de déterminer ce qui constitue l'usage de faux, sous contrôle de la Cour de cassation.

53. Il semble d'ailleurs acquis, après la décision du 7 février 2007¹¹⁰, que le critère principal pour déterminer si un faux continue à produire l'effet utile voulu par le faussaire est dorénavant double : soit le faux continue à tromper autrui (à masquer la vérité), soit il continue à lui nuire. Les arrêts subséquents des 18 novembre 2009¹¹¹ (faux en écritures de droit commun) et 21 mai 2008¹¹² (faux fiscaux) en ont apporté, si besoin en était, confirmation.

54. Pour donner une idée de la difficulté de garder une approche « rationnelle » de la problématique, l'on mettra en regard, les arrêts rendus par la Cour suprême, dans une même affaire (affaire du tunnel de Cointe), à 18 mois d'intervalle, et dont le moins que l'on puisse dire est qu'ils manquent de cohérence :

– Dans l'arrêt rendu le 23 avril 2008¹¹³, la Cour va considérer, sur un moyen pris d'office que l'effet utile d'un faux (appel d'offres) peut per-

¹⁰⁸ T. CHILAIN et J.-P. RENARD, « Du faux, de son usage et de leur prescription », op. cit., p. 216.

¹⁰⁹ Voy., not., A. MASSET, « Réflexions à propos de la prescription de l'action publique, spécialement dans le domaine des infractions de faux en écriture », op. cit., pp. 231 à 243 ; A. VANDEPLAS, « Gebruik van valse stukken in het fiscaal strafrecht », note sous Cass., 29 février 1984, *R.W.*, 1984-1985, col. 1925 ; S. VAN DYCK, *Valsheid in geschriften, en gebruik van valsheid in geschriften*, op. cit., pp. 580 et 589 ; M. BALBUS, note sous Cass., 27 juin 1995, *J.D.F.*, 1996, pp. 176-177 ; O. KLEES, « Le point sur la prescription en matière de faux », op. cit., pp. 125 à 131 ; T. AFSCHRIFT et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, op. cit., pp. 291-292 ; N. VANCRAVENBECK, « 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 », op. cit., pp. 19 à 25.

¹¹⁰ Cass., 7 février 2007, *Pas.*, 2007, p. 72.

¹¹¹ Cass., 18 novembre 2009, *Pas.*, 2009, p. 2682 ; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 315.

¹¹² Cass., 21 mai 2008, *Pas.*, 2008, 1248 ; *Rev. dr. pén.*, 2008, p. 935 ; *J.D.F.*, 2009, p. 65 ; *T.F.R.*, 2009, p. 181, note S. VAN DYCK.

¹¹³ Cass., 23 avril 2008, *Pas.*, 2008, p. 987.

durer en fonction de l'émission d'un document (une facture) qui n'est pas lui-même constitutif d'un faux en écritures en ces termes : « De la circonstance que la dernière facture du fournisseur, émise en exécution du marché attribué par un appel d'offres soupçonné de faux, n'est pas elle-même un faux en écritures, il ne se déduit pas que son émission, son acceptation et son paiement ne puissent pas constituer l'effet utile, engendré par le faussaire sans qu'il ne s'y oppose, de l'appel d'offres précité, alors que celui-ci aurait été simulé en vue de conforter le prix dudit fournisseur et d'en obtenir l'acceptation pour l'avenir. »

Par arrêt du 18 novembre 2009¹¹⁴, elle va estimer que « de la considération suivant laquelle, la fraude ayant été éventée suite à l'exécution de perquisitions, le dossier fictif d'appel d'offres ainsi que les autres écrits fabriqués pour masquer l'anomalie du prix ne pouvaient plus produire l'effet voulu par les entrepreneurs à l'origine du faux, les juges d'appel ont pu légalement déduire que la dernière facture du fournisseur, émise après cette découverte, ne constituait pas un usage de faux ».

55. Le sentiment qui domine, au-delà de la perception d'une réelle insécurité juridique, c'est que la seule constante qui se dégage des décisions analysées est, à de très rares exceptions près, de sauver l'action publique du risque de prescription.

56. Face à ce constat, les juridictions (tant d'instruction que de fond) tentent de trouver une parade à des situations que d'aucuns peuvent ressentir comme iniques. Le recours à la « prescription-pension » en est un des exemples les plus frappants, même si cette solution n'est pas exempte de tout reproche¹¹⁵.

57. C'est toutefois dans la matière de l'effet utile du faux fiscal que la situation est la plus préoccupante.

La jurisprudence analysée place le prévenu/contribuable devant un choix cornélien, difficilement acceptable au regard des exigences (minimales) en matière de droit de défense :

– sur le plan fiscal, elle revient à considérer qu'exercer ses droits (recours) en tant que contribuable constitue la poursuite de l'infraction ! Se

¹¹⁴ Cass., 18 novembre 2009, *Pas.*, 2009, p. 2682 ; *Dr. pén. entr.*, 2010, p. 315.

¹¹⁵ Voy. F. ROGGEN, « Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents », *op. cit.*, p. 23 : l'auteur y fait observer que l'on n'aperçoit pas en quoi la mise à la retraite d'un inculpé, poursuivi à titre personnel, l'empêcherait de pouvoir s'opposer à l'effet utile de l'usage d'un faux qu'il aurait contribué à engendrer par le passé.

défendre au fiscal signifie, *ipso facto*, persister dans la recherche de l'effet utile du faux ;

– au pénal, l'on crée des infractions quasi imprescriptibles¹¹⁶, 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.

58. C'est la loyauté même avec laquelle les poursuites judiciaires sont exercées qui pourrait être mise en cause, s'il devait apparaître que « l'inaction [de l'administration fiscale] aurait pour but, comme cela se dessine de plus en plus clairement, de venir en aide à une administration judiciaire essoufflée, en empêchant les faits de se prescrire »¹¹⁷.

Enfin, quel sens peuvent encore avoir des poursuites exercées 10, voire 15 ans après que les faits à la base de celles-ci aient été commis ? C'est la crédibilité même de l'institution judiciaire qui en pâtit. Nombre de dosiers de droit pénal fiscal se terminent souvent par des déclarations de simple culpabilité...

59. Pour sortir de l'imbraglio, l'on pourrait prendre en considération l'attitude de l'administration qui peut prendre toute une série d'initiatives tant dans la procédure fiscale¹¹⁸ que pénale¹¹⁹, comme critère d'évaluation de la date du début de délai de prescription. Cette suggestion est formulée par Françoise Roggen¹²⁰ : « 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 », voire, comme le suggère à nouveau Françoise Roggen¹²¹, de vérifier si parmi les conditions d'incrimination du faux fiscal, les éléments constitutifs du faux en écritures sont réunis. Si l'un des éléments constitutifs du faux ou de son

¹¹⁶ A. MASSER, « Réflexions à propos de la prescription de l'action publique, spécialement dans le domaine des infractions de faux en écriture », *op. cit.*, p. 243.

¹¹⁷ F. ROGGEN, « Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents », *op. cit.*, p. 22.

¹¹⁸ Notification d'avis de rectification, enlèvement de l'impôt.

¹¹⁹ Dénonciation des faits au Ministère public, prise de connaissance du dossier répressif, avis sur les poursuites.

¹²⁰ F. ROGGEN, « Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents », *op. cit.*, p. 20.

¹²¹ *Ibid.*, pp. 11-12.

usage disparaît, l'infraction n'est plus constituée et, dès lors, *a priori*, rien ne devrait empêcher la prescription de prendre cours...

60. Cela étant, seuls des 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 Klees¹²², « 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 », voire devant la Cour européenne des droits de l'homme à Strasbourg (dépassement du délai raisonnable, violation du droit à un procès équitable car le prévenu se trouve face au choix de se défendre ou de faire courir la prescription) peuvent laisser espérer des lendemains qui ne déchantent pas systématiquement...

VI. Conclusions

61. Nous voudrions encore poser, au terme de cet exposé, un dernier constat (même s'il est devenu d'une grande banalité) : nombre de décisions rendues par la Cour de cassation semblent guidées, avant tout, par le souci d'assurer l'efficacité des poursuites.

Comment interpréter autrement les décisions parfois contradictoires dans la détermination de l'écrit protégé (facture) ou dans celle de l'effet utile attaché à l'usage d'un même document suspecté de faux (voire les deux arrêts rendus dans l'affaire du tunnel de Cointe) ?

62. Comment ne pas être décontenancé en évoquant la situation devenue délicate pour tout avocat fiscaliste ? Contrairement aux procédures civiles, où des conclusions articulées sur de fausses allégations restent un écrit soumis à la contradiction et qui échappe donc au champ d'application du faux pénal, il doit se résoudre à considérer que tout acte de procédure par lequel il conteste l'impôt établi, sur la base de pièces arguées de faux par l'administration, tend non pas à défendre les intérêts de son client face aux prétentions de ladite administration, mais bien à réaliser un but frauduleux de tromper cette dernière en vue du calcul de l'impôt !

63. Comment, finalement, ne pas céder à un certain découragement face à cette impossibilité de voir le temps de la prescription non seulement s'écouler, mais plus encore simplement débuter ? La situation est, à notre

¹²² O. KLEES, « Le point sur la prescription en matière de faux », *op. cit.*, p. 128.

estime, à ce point absurde que la prescription de certains faits ne peut jamais voir le jour. Il suffit pour cela que le juge correctionnel statue définitivement sur les poursuites avant que le contentieux fiscal ne soit vidé, ce qui est pratique courante¹²³.

64. Il en résulte une insécurité juridique totale, non seulement pour le justiciable, mais également pour le praticien qui puisera, cependant, dans cette infortune des raisons d'espérer. Il pourra, au besoin, faire sienne cette devise¹²⁴ : « Contre l'adversité, se prouve l'homme fort. »

65. Il doit être souligné que le Code de procédure pénale en projet prévoit qu'« en cas de faux et d'usage de faux, le délai de prescription commence à courir à partir de la perpétration du faux et de chaque usage pris isolément, sauf si la loi en dispose autrement »¹²⁵. Les membres de la Commission de réforme, suivis par le Sénat, ont voulu ainsi mettre un terme à la jurisprudence classique qui rend, *de facto*, ces infractions imprescriptibles¹²⁶.

¹²³ Voy., sur ce sujet, ce qu'en dit F. ROGGEN, « Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents », *op. cit.*, p. 21.

¹²⁴ Extrait de, M. Scève, *Microcosme*, Lyon, 1962.

¹²⁵ Article 37, *in fine* du Code de procédure pénale en projet (*Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2005-2006, n° 3-450/21, p. 17).

¹²⁶ *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2005-2006, n° 3-450/20, p. 63.