

date de la première infraction fût-elle moins forte que celle qui était prévue à la date de la loi nouvelle;

Que l'arrêt attaqué prononce, à l'encontre de chacun des demandeurs, une peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement des infractions d'exercice d'une activité commerciale sans immatriculation au registre du commerce et d'abstention de remise de déclarations fiscales respectivement mises à leur charge; qu'à cet égard, la période infractionnelle retenue par les juges d'appel s'étend, en cause du demandeur, entre le 31 décembre 1985 et le 31 décembre 1995, et en cause de la demanderesse, entre le 1^{er} juillet 1989 et le 31 décembre 1995;

Que l'article 42, 3^o, du Code pénal qui permet au juge de prononcer la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés directement des infractions, des biens et valeurs qui leur ont été substitués et des revenus de ces avantages investis, a été introduit par la loi du 17 juillet 1990 modifiant les articles 42, 43 et 505 du Code pénal et insérant un article 43bis dans le même code; que cette loi a été publiée au *Moniteur belge* du 15 août 1990 et est entrée en vigueur le 25 août 1990;

Que les faits, constituant un délit collectif par unité d'intention, ont été également commis après cette date, en sorte que la loi précitée s'applique à l'ensemble de ceux-ci;

Qu'ainsi, les juges d'appel n'ont pas violé l'article 2 du Code pénal;

Que le moyen ne peut être accueilli;

Et attendu que les formalités substantielles ou prescrites à peine de nullité ont été observées et que la décision est conforme à la loi;

B. En tant que les pourvois sont dirigés contre les décisions qui, rendues sur les actions civiles exercées contre eux par le défendeur, statuent sur

a) le principe de la responsabilité:

Attendu que les demandeurs ne font valoir aucun moyen;

b) l'étendue du dommage:

Attendu que, par confirmation du jugement dont appel, l'arrêt alloue au défendeur une indemnité provisionnelle et réserve à statuer sur le surplus de la demande;

Que pareilles décisions ne sont pas définitives au sens de l'article 416, alinéa 1^{er}, du Code d'instruction criminelle et sont étrangères aux cas visés par le second alinéa de cet article;

Que, prématurés, les pourvois sont irrecevables;

Par ces motifs,

La cour

Rejette les pourvois;

(...)

Note

L'arrêt de la Cour de cassation du 22 octobre 2003: deux attendus très attendus

Olivier Creplet

1. Introduction – Objet de la note

1. Dans l'arrêt ci-dessus reproduit¹, la Cour de cassation était notamment invitée à se prononcer sur la question de la "confiscabilité" du profit que le contribuable tire de l'infraction qu'il commet lorsque, omettant sciemment de déclarer ses revenus à l'administration fiscale, il élude frauduleusement l'impôt.

Depuis plus de dix ans, cette très épineuse question de principe occupe et divise la doctrine.

Par ses implications sur la répression de la fraude fiscale, – thème de grande actualité s'il en est –, elle est au cœur d'enjeux considérables, non seulement en tant que telle mais aussi en raison des liens étroits qu'elle entretient avec la problématique de l'application de l'incrimination du blanchi-

ment de capitaux en matière fiscale², – liens qui résultent du choix opéré par le législateur belge d'imbriquer l'incrimination de blanchiment dans le régime de la confiscation spéciale.

2. La présente note a pour objet essentiel de proposer quelques pistes de réflexion en vue de dégager le sens précis de la décision de la cour, dans la mesure où celle-ci se prononce sur la question de la "confiscabilité" des profits tirés de la fraude fiscale, – question qui faisait l'objet de la première branche du premier moyen du pourvoi.

Aussi, il n'y a pas lieu d'aborder dans ce cadre les autres questions que le pourvoi entendait soumettre à la sagacité de la cour, – notamment celle de l'incidence, sur l'existence de l'avantage patrimonial de l'enrôlement voire du paiement de

¹ Pour un premier commentaire de cet arrêt, voyez G. STESENS, "Confiscation des avantages tirés d'une infraction fiscale", *Fiscologue* du 7 novembre 2003, n° 911, p. 1; et dans la presse: "Fin du secret bancaire?", entretien avec O. QUERINJEAN, *La libre entreprise* du 22 novembre 2003, p. 3; M. ELOY et M.-P. DONEA, "Les avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale peuvent-ils être confisqués?", *L'écho* du 9 décembre 2003, p. 13.

² Cette question dont l'examen déborderait largement le cadre de la présente note, n'est pas abordée ici.

l'impôt élué –, ni de proposer un compte-rendu exhaustif de la problématique de la confiscation des profits tirés de la fraude fiscale, ni encore, *a fortiori*, d'examiner les incidences éventuelles de l'arrêt de la cour sur le débat voisin que constitue l'application de l'incrimination de blanchiment de capitaux à la dissimulation d'avoirs aux autorités fiscales³ ou à la manipulation d'avoirs non déclarés à ces autorités.

Avant d'aborder l'arrêt et de procéder à l'analyse de son contenu (point 3. ci-dessous), il nous paraît indispensable, pour bien en mesurer la portée, de restituer synthétiquement l'état de la question, telle qu'elle se présentait dans la doctrine et la jurisprudence au moment où la Haute juridiction eut à se prononcer (point 2. ci-dessous).

Nous terminerons par une brève conclusion, teintée de provisoire (point 4. ci-dessous).

2. L'état de la problématique, au moment où intervient l'arrêt du 22 octobre 2003

3. Au moment où la cour est invitée à se prononcer, les positions doctrinales sur la question de la "*confiscabilité*" des profits engendrés par la fraude fiscale dessinent trois grandes tendances :

a. la première, qui a vu le jour au début des années nonante dans la foulée de l'instauration par la loi du 17 juillet 1990 du régime de la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux et de l'incrimination par cette même loi, du "*recl élargi*", doit essentiellement sa paternité à deux auteurs, Monsieur Afschrift et Madame Rombouts⁴.

Malgré les critiques dont elle a, assez tôt, fait l'objet, elle a conservé les faveurs de ses promoteurs, et conquis certains partisans⁵.

En substance, elle considère que le profit tiré d'une infraction fiscale, en l'occurrence l'évitement de la dette d'impôt, ne constitue ni ne peut constituer un "*avantage patrimonial*" susceptible, aux termes de l'article 42, 3° du Code pénal, de confiscation.

Cette interprétation s'impose, selon ses défenseurs, en l'absence de prise de position explicite du législateur en sens

contraire, comme une conséquence nécessaire de la conception de la confiscation adoptée par ailleurs par le législateur belge.

Celle-ci a en effet été conçue, à titre principal du moins, comme une confiscation – objet⁶ destinée à frapper des éléments déterminés du patrimoine du condamné, qui ont pu être préalablement identifiés comme incarnant l'avantage patrimonial tiré directement de l'infraction.

Cette identification d'un quelconque élément étant proprement impossible lorsque l'avantage retiré de l'infraction consiste à éviter une dette, un tel avantage ne pourrait répondre à la notion d'"*avantage patrimonial*" susceptible de confiscation.

Relevons d'emblée que si cette thèse paraît bien séduisante, elle participe d'une approche *a priori* artificielle de l'avantage patrimonial tiré de la fraude fiscale, conçu comme l'évitement de la dette d'impôt, dont il n'est pas établi qu'elle s'impose en matière pénale, où les mots sont pris dans leur sens courant.

b. la seconde tendance, qui rallie l'essentiel de la doctrine⁷, défend la thèse inverse d'une "*confiscabilité*" de principe des profits tirés des infractions fiscales.

Si elle a assurément l'avantage du nombre, cette tendance est, en revanche, nettement devancée par la précédente quant à la quantité de papier qui lui est consacré.

En effet, sans véritablement rencontrer les arguments avancés par les tenants de la thèse opposée, ses partisans se contentent généralement de relever que le législateur a conçu la notion d'avantage patrimonial d'une façon extrêmement large, englobant dans celle-ci davantage que les seuls biens, et qu'il a entendu viser, de façon générale, toutes formes d'infractions primaires génératrices de profits, en ce compris les infractions fiscales.

Relevons que, dans l'esprit de ces auteurs, c'est donc bien avant tout au nom d'une conception extensive de la notion d'"*avantage patrimonial*" contenue à l'article 42, 3° du Code pénal, qu'il faut admettre la confiscabilité du profit tiré de la fraude fiscale. En justifiant ainsi leur position, ils semblent

³. Application envisageable, en dehors de tout acte de manipulation, via l'incrimination "*fourre-tout*" de l'art. 505, 4° du Code pénal.

⁴. T. AFSCHRIFT et A. ROMBOUITS, "La loi sur le blanchiment est-elle applicable aux infractions fiscales", *J.T.* 1992, pp. 609-616. Voy. également, T. AFSCHRIFT, "Blanchiment et fraude fiscale", *J.D.F.* 1997, p. 186; T. AFSCHRIFT et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, Bruxelles, Kluwer, 2001, pp. 331 à 340.

⁵. Voy. notamment: Th. DELAHAYE, "Actualités de droit pénal fiscal", *C & FP* novembre 1999, p. 47; M. MORIS, "Le blanchiment d'argent provenant d'infractions fiscales", in *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Bruxelles, 2001, p. 241; L. HUYBRECHTS, "Fiscaal Strafrecht", *A.P.R.*, Machelen, 2002, n° 151, p. 78.

⁶. Par opposition à la "*confiscation-valeur*" qui autorise la confiscation de l'avantage conçu comme valeur sans exiger *a priori* la détermination de l'élément patrimonial incarnant celui-ci. La confiscation-valeur révèle ainsi la distinction essentielle entre l'avantage patrimonial retiré de l'infraction et l'élément patrimonial qui est *in fine* soumis à confiscation (en règle, il s'agira d'une somme d'argent).

⁷. J. MESSINE, "La loi du 17 juillet 1990 modifiant les articles 42, 43 et 505 du Code pénal et insérant un article 43bis dans ce même Code", *J.T.* 1991, p. 492; J. SPREUTELS, *Le délit pénal de blanchiment et la confiscation des avantages patrimoniaux tirés des infractions*, *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Éditions du Jeune Barreau, 1991, p. 9; L. CORNELIS et R. VERSTRAETEN, "Mag er nog wit worden gewassen?", *R.D.C.* 1992, p. 181, n° 6; R. VERSTRAETEN et D. DEWANDELEER, "Witwassen na de wet van april 1995: kan het nog witter?", *R.W.* 1995-96, p. 690; A. DE NAUW, "De voordeelsontneming, een eerste evaluatie van de wet en van de rechtspraak", *Liber Amicorum José Vanderveeren*, Bruxelles, 1997, p. 40, n° 5; S. HUYGHE, "Witwassen en verbeurdverklaren van fiscale vermogensvoordelen", *T.F.R.* 2001, p. 416; J. SPREUTELS et C. SCOHIER, "Y-a-t-il une interaction entre la lutte contre la fraude fiscale et la lutte contre le blanchiment en droit belge et en droit international?", in *Les paradis fiscaux...*, *o.c.*, p. 325.

omettre que l'évitement de la dette d'impôt qui représente ce profit ne peut, comme tel, être confisqué, faute de *corpus*.

c. auteur de plusieurs contributions fouillées sur la question⁸, le professeur Stessens s'est efforcé de surmonter l'opposition irréductible de ces deux tendances.

Ses réflexions l'ont amené à proposer une théorie médiane, très séduisante bien que relativement complexe.

Cette théorie s'articule autour de l'idée selon laquelle la notion d'avantage patrimonial posée à l'article 42, 3° du Code pénal revêtirait nécessairement deux significations, – sans que le législateur lui-même ait clairement fait le départ entre celles-ci, rassemblant ces deux acceptions sous le vocable unique d' "*avantage patrimonial*".

Ainsi, selon l'auteur, la notion d'avantage patrimonial renverrait tantôt au profit tiré de l'infraction, conçu de façon générale et théorique, en dehors de toute imputation de celui-ci dans le patrimoine enrichi (signification "*théorique et générale*" de la notion d'avantage patrimonial), tantôt aux objets, aux éléments patrimoniaux incarnant ce profit, et qui sont, seuls, passibles de confiscation (signification "*pratique*" de la notion d'avantage patrimonial)⁹.

Appliquée à l'évitement d'une dette, cette construction conduit à constater que, s'il répond bien à la notion "*théorique*" d'avantage patrimonial, il ne constitue pas, en revanche, un avantage patrimonial dans l'acception "*pratique*", puisqu'il ne peut, par définition, être identifié dans le patrimoine du condamné, c'est-à-dire n'est pas, comme tel, imputable à un élément patrimonial déterminé du patrimoine du condamné.

Dès lors qu'il ne constitue pas un "*avantage-objet*", l'avantage patrimonial tiré d'une infraction fiscale ne pourrait, en règle, être confisqué via le système de "*confiscation-objet*" de l'article 42, 3°, du Code pénal¹⁰.

En revanche, poursuit Monsieur Stessens, il peut être admis que cet avantage soit confisqué via le système de la confiscation par équivalent ("*confiscation-valeur*") de l'article 43bis¹¹.

Selon l'auteur, même si le législateur, en prévoyant la confiscation par équivalent lorsque les "*choses visées à l'article 42,*

3° du code pénal..." (c'est-à-dire les avantages primaires et/ou de substitution, et/ou, le cas échéant, les revenus produits par ceux-ci), "*... ne peuvent être trouvées dans le patrimoine du condamné*", avait uniquement en vue l'hypothèse où ces choses, initialement identifiées dans le patrimoine du condamné, ont quitté celui-ci dans le cadre d'opérations de transfert ou de dissipation, son application peut être admise dans l'hypothèse où les avantages patrimoniaux ne se sont jamais trouvés identifiés dans le patrimoine du condamné, une telle conclusion pouvant se prévaloir de la volonté générale du législateur de donner à la confiscation des avantages patrimoniaux un champ d'application aussi large que possible¹².

4. Quant à la jurisprudence existant au moment où la Cour est amenée à statuer, on y recense quelques décisions, rendues pour la plupart par le Tribunal correctionnel de Gand, et ayant prononcé, sans difficultés apparentes, la confiscation, au titre d'avantage patrimonial tiré par le prévenu du fait du non-paiement de taxes environnementales, de sommes d'argent à concurrence du montant des droits éludés¹³.

3. L'arrêt

3.1. Contexte factuel, antécédents, thèse du pourvoi et décision de la cour

5. Un père et sa fille avaient exploité pendant plusieurs années respectivement un commerce de vente de tapis d'Orient et une activité d'élevage et de mise en course de chevaux sans être immatriculés au registre du commerce, et sans en déclarer les revenus à l'administration fiscale.

Par ailleurs, et pour justifier leur train de vie, ils avaient établi ou fait établir de fausses attestations fiscales relatant divers gains de courses de chevaux et produit des photocopies de billets de jeu gagnants.

6. Le tribunal correctionnel les reconnut coupables d'infraction aux lois coordonnées sur le registre du commerce, de fraude fiscale et de faux fiscal.

Il condamna le père à une amende et à une peine d'emprisonnement avec sursis, et octroya à la fille le bénéfice de la suspension du prononcé de la condamnation.

8. Voyez G. STESENS, "Over de beperkte fiscale roeping van de witwaswetgeving", *A.F.T.* 1999, p. 321; "Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling van witwassen", *R.W.* 1999-2000, p. 1073; "Over de (on)mogelijke verbeurdverklaring bij bedrieglijk onvermogen en bij andere misdrijven. Enkele beschouwingen bij het begrip vermogensvoordeel", noot onder Cass. 11 april 2000, *T. Strafr.* 2001, p. 21.

9. G. STESENS, "De Belgische strafrechtelijke witwaswetgeving", in *Dix ans de lutte contre le blanchiment de capitaux en Belgique et dans le monde*, Bruylant, 2003, p. 61.

10. *Ibid.*, p. 65.

11. Notons qu'à l'inverse, l'avocat général Spreutels est d'avis que "*l'avantage économique tiré de l'infraction fiscale peut être confisqué, soit en nature, soit, à titre subsidiaire, par équivalent, où qu'il se trouve et quel que soit son propriétaire*" (conclusions, n° 9, *in fine*).

12. *Ibid.*, p. 68. L'auteur fait également observer que la confiscation par équivalent est généralement pratiquée par la jurisprudence sans que le juge ne prenne soin de constater que les avantages patrimoniaux ne peuvent être trouvés, tels quels, dans le patrimoine du condamné.

13. Voy., à cet égard, M. FAURE, "Recente ontwikkelingen in de rechtspraak inzake de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen bij milieudelicten", *T.M.R.* 1997, pp. 250 et s., spéc. p. 253, et les références citées. Il ne semble pas que ces décisions aient donné lieu à un débat de principe quant à la "*confiscabilité*" de l'avantage tiré du non-paiement frauduleux de la taxe. Par ailleurs, il semble difficile de déterminer si la somme d'argent confisquée au terme de ces décisions constitue l' "*avantage patrimonial tiré directement de l'infraction*" ou, en application de l'art. 43bis, al. 2, du Code pénal, l'évaluation monétaire par équivalent de cet avantage.

Il prononça, en outre, à l'égard de chacun d'eux, une peine de confiscation spéciale portant sur une somme égale au montant de l'impôt enrôlé d'office à leur charge¹⁴, au titre d'avantages patrimoniaux tirés de l'infraction de fraude fiscale.

Par un arrêt du 3 décembre 2002, la Cour d'appel de Mons confirma le jugement en tant qu'il avait déclaré les préventions établies, et prononça à l'encontre de chacun des prévenus la déclaration de culpabilité prévue par l'article 21^{ter} du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle lorsque la durée des poursuites a dépassé le délai raisonnable¹⁵.

Si, tout comme l'avait fait le premier juge, la cour prononça une peine de confiscation, elle en modifia cependant la portée à deux égards.

Quant à son objet, d'abord: ainsi, elle ordonna la confiscation, sans limitation de montant, des sommes inscrites au crédit du compte bancaire de la fille, des diamants, pierres précieuses, bijoux, plaques d'or, numéraire et titres, tous ces biens ayant été saisis au cours de l'instruction.

Quant à la détermination des infractions justifiant la confiscation de ces choses: ainsi, celles-ci furent confisquées en ce qu'elles représentaient "*des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement des infractions I a, I b et II A commises respectivement par les prévenus*"¹⁶.

7. Relativement à la question qui nous occupe, le pourvoi faisait valoir qu'en prononçant la confiscation litigieuse, la cour d'appel avait méconnu la notion d'"*avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction*" visée à l'article 42, 3^o du Code pénal, "*c'est-à-dire des biens corporels, des valeurs ou des créances qui sont entrés dans (le) patrimoine (du prévenu) grâce à l'infraction, et qui étaient susceptibles d'être identifiés, fût-ce pendant un instant de raison, comme une conséquence directe de cette infraction*".

Dès lors que cette identification était proprement impossible dans les cas où, comme en l'espèce, l'infraction avait seulement permis d'éviter le paiement d'une dette, engageant les condamnés sur tous leurs biens, les juges d'appel n'avaient pu prononcer la confiscation spéciale sur les biens litigieux qu'au prix d'une violation de la notion d'avantage patrimonial tiré directement de l'infraction.

Deux précisions nous paraissent indispensables à la bonne compréhension de la portée de ce grief.

La première consiste à le situer précisément dans le système de la confiscation des avantages patrimoniaux tirés directement d'une infraction tel qu'il a été élaboré par la loi du 17 juillet 1990.

Rappelons que, selon la logique de ce système, articulé autour d'un ordre de priorité très strict¹⁷, la confiscation des profits générés par une infraction peut être réalisée de différentes façons:

- en principe, elle ne peut frapper que les "*avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction*", – ou, en cas de conversion de ceux-ci, les "*avantages qui leur ont été substitués*" –, ainsi que, le cas échéant, par excroissance, les revenus produits par chacune de ces formes d'avantage;
- subsidiairement, lorsque ces avantages et/ou leurs éventuels revenus, bien qu'avérés dans leur principe, ne peuvent être trouvés dans le patrimoine du condamné, elle peut frapper, par équivalent, une somme d'argent représentant l'évaluation monétaire de l'avantage qui ne se trouve plus dans le patrimoine du condamné, soit qu'il ait été dissipé, soit qu'il ait été sorti, de tout autre façon, du patrimoine du condamné.

Ceci conduit à constater qu'en l'espèce, la peine de confiscation prononcée par la Cour d'appel de Mons ne frappait ni des avantages substitués, ni une somme d'argent correspondant à l'évaluation, par équivalent, des avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction.

Elle frappait très précisément les "*avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement des infractions... commises... par les prévenus*".

Aussi le moyen axait-il fort logiquement le grief autour de la notion d'"*avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction*" visée à l'article 42, 3^o du Code pénal.

A cet égard, -et c'est l'objet de la seconde précision qui invite à se pencher sur la qualification précise du grief-, le moyen concluait à la méconnaissance, par les juges du fonds de la notion légale d'"*avantage patrimonial tiré directement de l'infraction*" contenue à l'article 42,3^o du Code

¹⁴. N'étant pas en possession du jugement, il nous est impossible de savoir si cette confiscation portait directement sur ces sommes d'argent, au titre d'équivalent monétaire de l'avantage (comme semblent l'indiquer les conclusions de l'avocat général J. Spreutels précédant l'arrêt), ou si elle portait sur les biens saisis, mais uniquement à concurrence de la somme représentant les montants en principal des impositions d'office enrôlées par le fisc à leur charge (comme semble l'indiquer l'extrait de l'arrêt repris au premier moyen du pourvoi).

¹⁵. L'art. 21^{ter}, al. 2, *in fine*, précise, – un peu inutilement nous semble-t-il –, qu'en cas de prononcé de la condamnation par simple déclaration de culpabilité, "*la confiscation spéciale est prononcée*".

¹⁶. Dans l'esprit des juges d'appel, les biens avaient, partant, été confisqués au titre d'avantages patrimoniaux d'un complexe *indivisible* d'infractions, soit, essentiellement l'exercice même des activités, d'une part, l'absence de déclaration des revenus générés par celles-ci, d'autre part. Il semble donc bien que la question de la "*confiscabilité*" des avantages patrimoniaux tirés de l'infraction était susceptible d'influer sur la légalité d'ensemble de la mesure de confiscation prononcée. La recevabilité du moyen, qui ne contestait la légalité de la confiscation prononcée que dans la mesure où les biens qui en constituaient l'objet avaient été considérés par la cour d'appel comme des avantages patrimoniaux tirés de l'infraction de fraude fiscale, ne paraissait, dès lors pas, douteuse.

¹⁷. Voy. à cet égard l'exposé des motifs, qui précise qu'une des caractéristiques essentielles du régime de confiscation est d'avoir prévu un "*ordre de priorité pour l'application des règles de confiscation de manière à ce que la confiscation reste autant que possible liée à l'infraction, mais qu'elle puisse également s'appliquer si les biens ou valeurs ayant un lien avec l'infraction ont disparu*", *Doc. parl.* Chambre, s.o., 1989-90, n° 987/1.

pénal. Il faisait valoir, en substance, que les juges d'appel n'avaient pu appliquer cette notion à une infraction fiscale qui avait uniquement permis l'évitement d'un impôt et n'avait, partant, fait entrer aucun bien dans le patrimoine du condamné susceptible d'être identifié comme une conséquence directe de l'infraction.

Les conclusions de l'avocat général J. Spreutels mettaient au demeurant expressément en exergue cette qualification du grief formulé dans le premier moyen et, dans la droite ligne de la tendance doctrinale majoritaire, concluaient au rejet du moyen par une argumentation essentiellement fondée sur le caractère particulièrement large de la notion d'avantage patrimonial, le législateur ayant entendu y inclure toute forme de profit tiré d'une infraction pénale, soit bien davantage que les seuls biens¹⁸.

8. La réponse de la cour tient en deux attendus:

“Attendu que, lorsqu'en application des articles 42, 3°, et 43bis, du Code pénal, le juge évalue les avantages patrimoniaux tirés d'une infraction, il peut considérer que l'évitement d'un impôt constitue un tel avantage;...

Qu'à cet égard, le moyen manque en droit;

Attendu que, pour le surplus, le juge décide en fait qu'un avantage patrimonial sur lequel porte la confiscation spéciale, a été tiré directement de l'infraction;

...

Que le moyen ne peut être accueilli;”.

3.2. Portée et analyse critique

9. Avant d'examiner la portée de chacun des deux attendus de l'arrêt, il nous paraît utile de formuler deux observations liminaires permettant de révéler la structure de la réponse de la cour et, partant, d'en induire le sens.

La première observation nous est offerte par les finesses, – sans doute trop méconnues – de la technique de cassation¹⁹.

Celles-ci nous indiquent que la cour, en scindant à sa réponse en deux attendus recevant chacun une conclusion propre, a entendu dissocier, au sein du grief, ce qu'il contenait, à son estime, de *“question de droit”*, de ce qui, pour le surplus, relevait de critiques adressées à l'encontre de l'appréciation en fait portée par les juges du fond.

La seconde amène à constater, presque instinctivement, que chaque attendu de la réponse de la cour renvoie à un moment spécifique du processus conduisant à la confiscation des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction.

Dans le premier attendu, la Cour s'arrête sur le juge qui “évalue” les avantages patrimoniaux, semblant renvoyer à la démarche intellectuelle qu'il entreprend lorsqu'il s'interroge

quant à savoir si l'infraction qui lui est soumise a généré ou non des avantages patrimoniaux.

La notion d’*“avantage patrimonial”* semble utilisée ici dans un sens général, comme renvoyant à l'idée même de *“profit”*.

Dans le second attendu, la Cour s'arrête sur l’*“avantage patrimonial sur lequel porte la confiscation”* désignant cette fois l'avantage en tant qu'objet de la confiscation, c'est-à-dire l'élément patrimonial confisqué au titre d'avantage patrimonial.

L'arrêt opère ainsi, en filigrane, une distinction entre deux *“moments”* possibles de l'avantage patrimonial: au stade de sa constatation d'une part, de sa confiscation ensuite²⁰.

Examinons à présent les deux volets de la réponse de la cour.

Portée du premier attendu: application de la notion d'avantage patrimonial à l'évitement de la dette d'impôt

10. Le premier attendu de la Cour se prononce en faveur de la possibilité pour le juge pénal de considérer que l'évitement d'une dette d'impôt constitue un avantage patrimonial tiré directement d'une infraction au sens de l'article 42,3° du Code pénal.

Ceci pose très clairement le principe de l'application de la notion d'avantage patrimonial à l'évitement de l'impôt.

11. L'usage par la cour du terme “évalue” peut paraître a priori étonnant.

Il est certain que le mot ne renvoie pas à l'évaluation auquel le juge doit procéder, en application de l'article 43bis, alinéa 2, lorsqu'il entend prononcer la confiscation par équivalent: comme nous l'avons déjà montré ci-dessus, celle-ci n'était nullement en cause en l'espèce, et le renvoi, dans l'attendu, à l'article 42, 3°, du Code pénal exclut au demeurant que la cour ait entendu y référer.

Une explication *a priori* plus compatible avec l'enseignement qui semble se dégager de l'attendu consisterait à considérer qu'en utilisant le terme “évalue”, la Cour a entendu traduire, la *nature particulière* que prend l'avantage patrimonial lorsqu'il constitue l'évitement d'une dette d'impôt.

Cette particularité tient en ce qu'il ne s'agit pas, à proprement parler, d'un bien, comme le serait le prix du crime, le gain illicite, l'objet du vol, mais bien d'une valeur, et ce, *ab initio*.

En effet, l'évitement d'une dette traduit un enrichissement certain du patrimoine, mais qui a pour spécificité de lui profiter globalement, sans qu'il soit possible de l'incarner en

¹⁸. Voy. les points 4 et 5 des conclusions de l'avocat général Spreutels, consacrés à la portée de la notion d'avantage patrimonial tiré directement de l'infraction, à la lumière des ses sources d'inspiration internationales et de l'exposé des motifs de la loi du 17 juillet 1990.

¹⁹. Sur la lecture des arrêts de cassation, voy. R. SOETAERT, “Un arrêt de cassation est-il lisible?”, *J.T.* 1980, pp. 365 et s.

²⁰. Il n'en résulte pas pour autant, selon nous, que la notion d’*“avantage patrimonial”* revêtirait une double signification.

son sein: doté d'une sorte de fongibilité absolue avec tous les éléments de ce patrimoine, il ne peut être assimilé à l'un ou l'autre élément de celui-ci tout en pouvant se confondre avec eux tous.

Il s'agit, à proprement parler, d'une pure valeur, sans *corpus* et qui, comme telle, n'est pas, à l'instar d'un bien, susceptible de "détermination" ou d'"identification", mais uniquement d'"évaluation".

A la réflexion, cette explication ne convainc cependant pas pleinement : que l'avantage tiré de l'infraction consiste en un bien ou en une valeur, la première démarche du juge du fond consiste toujours à en « constater » *in concreto* l'existence, et c'est précisément dans le cadre de cette démarche là qu'il se demandera s'il peut considérer que l'évitement de la dette d'impôt constitue l'avantage patrimonial tiré de l'infraction fiscale.

12. Quoi qu'il en soit de cette réelle curiosité terminologique, la Cour semble bien admettre que l'évitement d'une dette d'impôt constitue un avantage patrimonial susceptible, au terme de l'article 42,3° du Code pénal, de confiscation.

Sur ce point, l'enseignement de la Cour nous paraît pouvoir être approuvé.

Les travaux préparatoires de la loi du 17 juillet 1990 donnent en effet de la notion d'"avantages patrimoniaux" une définition qui englobe expressément les valeurs.

Ainsi, l'exposé des motifs précise-t-il que:

"Par la notion d' 'avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction', on vise tout bien ou valeur que l'auteur de l'infraction a obtenu en commettant celle-ci. Il peut s'agir du prix du crime ou du marché, de la contre-valeur de la transaction, de gains illicites,... La nature des biens (mobiliers/immobiliers, corporels/incorporels) n'entre pas en considération, seul importe le lien existant entre les biens et l'infraction.

Compte tenu du fait que ces biens et valeurs, qu'on pourrait appeler avantages primaires, seront la plupart du temps très rapidement échangés, transformés, dispersés pour en faire disparaître les traces, il s'impose de permettre également la confiscation des biens et valeurs qui ont été à ces avantages primaires et qu'on appelle habituellement biens de substitution. Par ce biais, on rend la confiscation beaucoup plus efficace, tout en maintenant l'exigence d'un lien – fut-il indirect – entre le bien objet de confiscation et l'infraction"²¹.

Aussi, par sa nature, la notion d'avantage patrimonial n'exclut pas les avantages qui ne peuvent être exprimés que sous forme de valeur.

L'intention générale ayant présidé à l'instauration du régime de la confiscation spéciale portant sur les avantages patrimoniaux conforte cette analyse: en l'occurrence, il s'agissait de

lutter de façon générale contre la criminalité génératrice de profits, par des moyens plus efficaces s'attaquant directement à ces profits.

13. Si le fait que l'évitement de l'impôt constitue un "avantage-valeur" n'interdit pas de le considérer comme un avantage patrimonial, cette spécificité n'est pas sans générer de difficultés lorsqu'il s'agit de procéder, pratiquement, à sa confiscation.

Comment effectuer, particulièrement, le nécessaire passage de la valeur immatérielle vers le corpus que requiert la confiscation, qui ne se conçoit qu'appliquée à une assiette patrimoniale déterminée ?

En pure logique, ne faudrait-il pas admettre que la confiscation de la valeur comme telle implique que la peine puisse frapper tout élément du patrimoine du condamné pris indifféremment comme incarnation de cette valeur ?

Inversement, cette nature particulière d'avantage que constitue l'évitement de l'impôt ne doit-elle pas mener à la conclusion d'une impossibilité radicale de le confisquer, la confiscation supposant nécessairement qu'on le dénature, en le faisant passer de l'état immatériel de valeur à celui de *corpus*?

Faut-il considérer, entre ces deux extrêmes, que la confiscation, pour frapper la valeur telle quelle, doit nécessairement être effectuée sur une somme d'argent correspondant à son évaluation monétaire, équivalant en l'occurrence au montant de la dette fiscale éludée ?

En tout état de cause, la confiscation de la valeur ne pourrait intervenir, nous semble-t-il, qu'au titre d'"avantage patrimonial tiré directement de l'infraction", et le recours aux modes alternatifs de confiscation, portant sur les avantages de substitution ou sur une évaluation monétaire par équivalent serait exclu.

Comme telle, la valeur ne peut en effet quitter le patrimoine qui l'a enregistrée.

14. Il reste enfin à se demander pourquoi la Cour prend soin de poser que le juge pénal peut considérer que l'évitement d'un impôt constitue un avantage patrimonial au sens de l'article 42, 3° du Code pénal, semblant viser par là la confiscation immédiate de l'avantage-valeur que représente l'évitement de l'impôt, alors que cette hypothèse paraissait *a priori* étrangère à l'espèce.

Les magistrats d'appel avaient en effet clairement considéré que les biens confisqués représentaient les avantages patrimoniaux tirés directement des infractions commises par les prévenus.

Il pouvait dès lors difficilement être soutenu qu'ils avaient confisqué lesdits biens, en tout ou en partie, en représenta-

²¹. *Doc. parl. Chambre, s.o., 1989-90, n° 987/1, p. 4.*

tion de l'avantage-valeur que les prévenus avaient retiré de l'infraction de fraude fiscale.

A cet égard, il n'est pas interdit de considérer que la Cour, jugeant que la motivation de l'arrêt d'appel pouvait s'autoriser des deux hypothèses, ait entendu reconnaître la légalité de la confiscation, dusse-t-elle avoir frappé les biens litigieux au titre de contrevalet de l'évitement de la dette d'impôt.

Le pourvoi pour sa part visait assurément cette hypothèse, puisqu'il revenait à refuser toute possibilité de confiscation lorsque l'infraction, comme en l'espèce, a pour effet d'éviter la naissance ou le paiement d'une dette.

Portée du second attendu: le lien entre l'infraction et l'avantage confisqué, et son appréciation par le juge du fond

15. Le grief invitait également à se poser la question de savoir si les juges d'appel avaient pu considérer les biens confisqués comme des avantages patrimoniaux *tirés directement* de l'infraction de fraude fiscale, dès lors précisément qu'aucun bien ne pouvait être identifié comme la conséquence directe de l'infraction, celle-ci ayant uniquement permis d'éviter une dette. À cet égard, le grief posait en réalité la question de savoir si le type particulier d'avantage que constitue l'évitement de la dette n'interdisait pas d'identifier dans le patrimoine du condamné, comme l'avait fait la cour d'appel, un ou plusieurs éléments déterminés susceptibles d'incarner l'avantage patrimonial tiré directement de l'infraction fiscale.

Ainsi interprété, le grief plaçait le débat non plus au niveau de la nature de l'avantage patrimonial, mais au niveau du lien requis entre l'élément patrimonial confisqué incarnant celui-ci et l'infraction.

Sur ce point, la Cour consacre sans surprise, par le second attendu de son arrêt, le pouvoir du juge du fond de décider, *en fait*, que l'avantage patrimonial qu'il confisque a été tiré directement de l'infraction commise²².

Sur ce point, l'arrêt constitue avant tout, nous semble-t-il, une illustration particulière du principe de l'autonomie du droit pénal par rapport aux qualifications et analyses juridiques issues d'autres branches du droit.

Appliqué à la notion d'avantage patrimonial tiré directement de l'infraction, ce principe conduit à poser que, dans la détermination des éléments susceptibles de l'incarner, le juge répressif n'est pas tenu pas les qualifications et analyses d'ordre juridique élaborées dans d'autres branches du droit.

4. Conclusion ... provisoire ?

16. S'il entérine sans conteste la légalité de la confiscation des profits tirés de l'infraction de non déclaration de revenus aux autorités fiscales, l'arrêt de la Cour de cassation du 22 octobre 2003 laisse planer de nombreuses zones d'ombre sur le chemin conduisant à une telle solution.

Nous avons essayé de dégager une piste possible d'interprétation de la décision de la Cour. Celle-ci consiste à considérer que chacun des deux attendus qui la composent renvoient à une technique différente de confiscation de l'avantage patrimonial tiré directement de l'infraction de fraude fiscale.

Selon la première de ces techniques, l'évitement de la dette d'impôt est conçu comme l'avantage patrimonial-valeur tiré directement de l'infraction. Sa spécificité comme avantage-valeur, de même que la nécessité de maintenir le pouvoir du juge du fond dans les limites raisonnables impliquent, nous semble-t-il, qu'il ne pourra être confisqué que sous forme d'une somme d'argent représentant l'évaluation monétaire du profit retiré, qui correspondra, en règle, au montant de la dette éludée.

Dans la seconde technique, en revanche, l'avantage patrimonial est directement conçu à travers un bien, un *corpus* qui l'incarne. La démarche du juge répressif consiste alors à identifier, dans le patrimoine du condamné, le ou les éléments susceptibles d'incarner l'avantage patrimonial tiré directement de la fraude fiscale. A cet égard, le fait que l'effet premier de la fraude fiscale consiste en l'évitement de la dette d'impôt et non en la production d'un bien n'empêche pas le juge répressif d'effectuer une telle démarche et d'apprécier *in concreto* que tel ou tel élément du patrimoine du condamné constitue l'avantage patrimonial tiré directement de l'infraction.

Gageons que les débats ne sont pas encore clos ...

²² Il est à noter que la Cour de cassation avait déjà, par un arrêt du 13 avril 1999 (R.G. P.98.0898 N, n° 204), décidé que "le juge pénal décide en fait qu'un avantage patrimonial a été tiré directement d'une infraction". Dans des termes plus proches encore de l'arrêt ici commenté, le sommaire de cet arrêt énonce que: "Le juge répressif décide souverainement en fait qu'un avantage patrimonial sur lequel porte la confiscation spéciale, a été tiré directement d'une infraction". En l'occurrence, la confiscation portait sur une somme de 1.000.000 BEF à titre d'"estimation" des avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction de location illicite de chambres aux fins de prostitution.