

Cour de cassation, 2^{ème} chambre, 22 octobre 2003.

Président : M. FISCHER,
Conseiller faisant fonction de président.

Rapporteur : M. DEJEMEPPE,
conseiller.

Conclusions (*) : M. SPREUTELS,
avocat général.

Plaidants : M. KIRKPATRICK et M^{me} NUDELHOLC.

I. CONFISCATION SPÉCIALE. — AVANTAGES PATRIMONIAUX. — NOTION. — FRAUDE FISCALE. — ÉVITEMENT D'UN IMPÔT. — APPLICATION. — ENRÔLEMENT.

II. CONFISCATION SPÉCIALE. — AVANTAGES PATRIMONIAUX. — APPRÉCIATION SOUVERAINE PAR LE JUGE DU FOND.

III. APPEL. — MATIÈRE RÉPRESSIVE. — APPEL DU MINISTÈRE PUBLIC. — AGGRAVATION DE LA PEINE. — DROITS DE LA DÉFENSE. — CONVENTION DE SAUVEGARDE DES DROITS DE L'HOMME ET DES LIBERTÉS FONDAMENTALES, ARTICLE 6.

IV. LOIS, DÉCRETS, ORDONNANCES, ARRÊTÉS. — APPLICATION DANS LE TEMPS. — INFRACTIONS. — UN SEUL COMPORTEMENT DÉLICTEUX. — LOI PÉNALE MODIFIÉE. — PEINE PLUS FORTE. — APPLICATION.

I. *Lorsqu'en application des articles 42, 3^o, 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; celui-ci ne disparaît pas du seul fait de l'enrôlement.*

(*) Les conclusions de M. l'avocat général Spreutels ont été publiées au *Journal des Tribunaux*, 2004, p. 354. Elles seront publiées à la *Pasicrisis*, à la date de l'arrêt.



- II. *Le juge pénal décide en fait qu'un avantage patrimonial sur lequel porte la confiscation spéciale, a été tiré directement d'une infraction.*
- III. *Ne méconnaît ni les droits de la défense, ni l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, le juge d'appel qui, saisi d'un appel du ministère public, aggrave la peine sans inviter le prévenu à se défendre sur ce point.*
- IV. *Lorsque des infractions différentes constituent un délit collectif par unité d'intention et ne donnent lieu, pour ce motif, qu'à l'application d'une seule peine, mais que pendant la période de perpétration de ces infractions la loi portant la peine applicable a été modifiée, il y a lieu d'appliquer la peine établie par la loi nouvelle, la peine prévue à la date de la première infraction fût-elle moins forte que celle qui était prévue à la date de la loi nouvelle.*

(N.R., Y.G., N.L. C. ÉTAT BELGE-FINANCES.)

ARRÊT.

I. LA DÉCISION ATTAQUÉE

Les pourvois sont dirigés contre un arrêt rendu le 3 décembre 2002 par la cour d'appel de Mons, chambre correctionnelle.

.

III. LES MOYENS DE CASSATION

Les demandeurs présentent trois moyens libellés comme suit :

Premier moyen

Dispositions légales violées

— *article 149 de la Constitution;*



— articles 42, spécialement 3°, et 43bis, du Code pénal, tels qu'ils ont été modifiés par la loi du 17 juillet 1990 (l'article 43bis, tel qu'il était en vigueur avant sa modification par la loi du 19 décembre 2002).

Décisions et motifs critiqués

Après avoir confirmé le jugement dont appel en tant qu'il avait déclaré établies, à charge de chacun des demandeurs : (1) la prévention d'avoir exercé une activité commerciale pour laquelle il n'était pas immatriculé au registre du commerce, l'immatriculation ayant été refusée au registre du commerce (préventions I a et b), (2) la prévention de « s'être abstenu, étant contribuable assujetti à l'impôt des personnes physiques, de remettre la déclaration (qu'il devait) produire », respectivement, en ce qui concerne le demandeur, pour les revenus des années 1988 à 1993 et, en ce qui concerne la demanderesse, pour les revenus des années 1990 à 1993 (prévention II, A) et (3) une prévention de faux en écritures commis dans le but d'éluder l'impôt (prévention III c), et après avoir, par réformation de ce jugement, prononcé à l'encontre de chacun des demandeurs une simple déclaration de culpabilité quant aux faits des préventions déclarées établies, l'arrêt entrepris prononce à charge de chacun des demandeurs une mesure de confiscation spéciale « du chef des préventions respectivement mises à leur charge » et portant « sur les choses suivantes :

1. les sommes de 1.025.000 F — soit 25.409,09 EUR — et de 9.853.000 F — soit 244.249,49 EUR — constituant en principal les avoirs constitués sur le compte ouvert sous le n° ... auprès de la Banque Bruxelles Lambert (B.B.L.) au nom de la (demanderesse), saisis le 7 mars 1994, et les intérêts produits depuis lors par ces sommes;

2. les diamants et pierres précieuses saisis et déposés au greffe du tribunal de première instance de Charleroi sous le n° CF 50/94 du registre des pièces à conviction;

3. les bijoux, les plaques d'or, le numéraire et les titres saisis le 7 mars 1994 et déposés au greffe du tribunal de première instance de Charleroi sous le n° CF 45/94 du registre des pièces à conviction ».

R.C.J.B. - 1^{er} trim. 2005



L'arrêt fonde cette décision sur les motifs suivants :

« Les (demandeurs) contestent la mesure de confiscation ordonnée par le tribunal sur base de l'article 42,3°, du Code pénal, à concurrence des sommes de 5.679.167 F (soit 140.782,87 EUR) à charge du (demandeur), et de 5.172.527 F (soit 128.223,60 EUR) à charge de la (demanderesse), ces sommes correspondant aux montants en principal des impositions d'office enrôlées à leur égard par le fisc.

Le (demandeur) soutient que l'application de cette mesure facultative est inéquitable et excessive, puisque l'administration fiscale pourra lui réclamer une deuxième fois le paiement du même montant, qui comporte déjà un accroissement d'impôt de 50 %.

La (demanderesse) invoque, pour sa part, qu'elle est propriétaire exclusive du compte bancaire... bloqué au cours de l'instruction pénale et — implicitement — que la confiscation des avoirs saisis sur ce compte n'est pas justifiée pour ce qui concerne la somme mise à charge de son père (...), puisqu'elle conteste avoir participé à la commission des infractions reprochées à ce dernier.

Il résulte des explications fournies aux enquêteurs par le (demandeur) que tous les avoirs constitués et placés au nom de sa fille (...) proviennent non seulement des activités qu'il exerce en son nom dans le commerce de tapis d'orient, mais aussi des activités d'éleveur-entraîneur de chevaux de courses qu'il exerce au nom de sa fille L., activités auxquelles cette dernière participe activement. La (demanderesse) a reconnu non seulement qu'elle assistait son père dans l'organisation des expositions des tapis d'orient, mais (...) elle a, en outre, confirmé que son père s'occupait de toutes ses affaires et précisé que tout le patrimoine familial résultant des activités et des affaires ainsi gérées par son père avait été, en fait, placé et mis à son nom afin de garantir son avenir. Il apparaît ainsi que les avoirs bancaires saisis entre les mains de la BBL, bien que constitués au nom de la seule (demanderesse), constituent en réalité une partie des avantages patrimoniaux que les (demandeurs) ont, ensemble, tirés directement des infractions I a, I b, et II A mises à leur charge respectivement. (...) La (demanderesse) n'ignorait pas le caractère frauduleux des activités ainsi exercées par son père, dont elle profitait directement et auxquelles elle participait activement.

L'article 43bis du Code pénal confère au juge le pouvoir d'apprécier s'il convient ou non de confisquer les avantages patrimoniaux tirés directement d'une infraction. Il ressort de l'exposé des motifs de la loi du 17 juillet 1990 que si cette liberté a été laissée au juge pour éviter les effets potentiellement néfastes d'une application automatique de la confiscation dans certains cas particuliers, il va de soi que la confiscation devra être ordonnée dès que des avantages patrimoniaux importants ont été tirés de l'infraction.

Le dossier établit à cet égard que les prévenus ont tiré directement des infractions, commises systématiquement et continuellement durant de nombreuses années, des avantages patrimoniaux très importants, comme le révèlent leur train de vie et leurs dépenses somptuaires épinglées par le tribunal. Dans un tel contexte, il n'existe aucun motif de limiter la confiscation aux sommes fixées par le tribunal par référence aux impositions enrôlées d'office à charge de chacun des prévenus; cette référence est du reste inadéquate dans la mesure où les montants ainsi enrôlés comprennent des accroissements d'impôt qui ne constituent assurément pas des profits tirés directement des infractions. Eu égard à l'importance de la fraude et des profits qu'en ont retirés les prévenus, il s'impose d'ordonner la confiscation non seulement de l'entièreté des avoirs bancaires constitués au nom de la (demanderesse), saisis entre les mains de la BBL, mais également des pierres précieuses, de l'or, des bijoux et des valeurs en numéraire et titres saisis dans les coffres des prévenus, tels que précisés ci-après, tous ces biens constituant des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement des infractions I a, I b et II A commises respectivement par les prévenus ».

Griefs

Première branche

Selon l'article 42, 3°, du Code pénal, la confiscation spéciale s'applique « aux avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, aux biens et valeurs qui leur ont été substitués et aux revenus de ces avantages investis ». Il faut entendre par « infraction », au sens de cette disposition, toute infraction prévue par le



Code pénal ou par des lois particulières, en ce compris les infractions prévues par des lois fiscales.

Toutefois, quelle que soit la nature de l'infraction déclarée établie, l'application de l'article 42, 3°, suppose que le prévenu ait retiré « directement » de cette infraction des « avantages patrimoniaux », c'est-à-dire des biens corporels, des valeurs ou des créances qui sont entrés dans son patrimoine 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. Cette interprétation de l'article 42, 3°, du Code pénal est confirmée par l'article 43bis, alinéa 2, du même code, qui prévoit que si les « choses » visées au 3° de l'article 42 « ne peuvent être trouvées dans le patrimoine du condamné, le juge procédera à leur évaluation monétaire et la confiscation portera sur une somme d'argent qui leur sera équivalente » : pour que le juge puisse ordonner la confiscation par équivalent, il faut qu'il soit préalablement établi que le prévenu a retiré directement de l'infraction des « choses », c'est-à-dire des biens, des valeurs ou des créances identifiables, qui se sont trouvées à un moment déterminé dans son patrimoine mais qui ne s'y trouvent plus au moment où le juge statue sur l'action publique.

En conséquence, la confiscation spéciale ne peut être prononcée dans le cas où l'infraction a seulement permis au condamné d'échapper, temporairement ou définitivement, au paiement d'une dette qui, conformément à l'article 7 de la loi hypothécaire, l'obligeait sur tous ses biens : en pareille hypothèse, en effet, aucun élément du patrimoine du condamné, qu'il s'agisse de biens acquis avant ou après la naissance de la dette dont le paiement a été éludé, ne peut — et n'a jamais pu à aucun moment, fût-ce pendant un instant de raison — être identifié comme « un avantage patrimonial » ou encore « une chose » tirée « directement de l'infraction ». Il en va de même, a fortiori, si l'infraction a eu pour but ou pour effet d'empêcher, soit la naissance, soit l'établissement définitif ou encore l'exigibilité d'une dette qui, si elle était née, avait été définitivement établie ou était devenue exigible, aurait obligé le condamné sur tous ses biens. Même si la diminution des charges pécuniaires résultant de l'infraction a permis au délinquant de conserver des liquidités ou un crédit qui ont été utilisés par lui pour acquérir des biens ou des créances, ces biens et

créances ne peuvent être qualifiés de « biens et valeurs substitués » au sens de l'article 42, 3^o, précité, cette notion supposant que l'auteur ait initialement retiré de l'infraction des avantages patrimoniaux primaires (auxquels ont été ultérieurement substitués d'autres biens et valeurs), ce qui n'est pas le cas dans l'hypothèse où l'infraction a seulement permis d'éviter ou de différer le paiement ou la naissance d'une dette.

En l'espèce, la prévention II A, déclarée établie, à charge de chacun des demandeurs, visait les faits suivants : « étant contribuable assujéti à l'impôt des personnes physiques, s'être abstenu de remettre la déclaration qu'il doit produire », respectivement pour les revenus des années 1988 à 1993 (en ce qui concerne le demandeur) et pour les revenus des années 1990 à 1993 (en ce qui concerne la demanderesse).

Même dans l'hypothèse où l'absence de déclaration, jugée frauduleuse par les juges du fond, aurait empêché le fisc d'enrôler en temps utile tout ou partie des cotisations à l'impôt des personnes physiques relatives aux revenus non déclarés — ce qui n'est pas le cas en l'espèce, puisque l'arrêt constate que le fisc a enrôlé d'office à charge des demandeurs des impôts en principal et accroissements pour les montants respectifs de 5.679.167 F (en ce qui concerne le demandeur) et 5.172.527 F (en ce qui concerne la demanderesse) —, l'infraction n'aurait eu d'autre effet que d'empêcher sinon la naissance, du moins l'établissement définitif et le caractère exécutoire d'une dette d'impôt, laquelle, si elle avait pu être enrôlée en temps utile, n'aurait pas grevé certains biens déterminés mais aurait obligé les demandeurs sur l'ensemble de leur patrimoine. En d'autres termes, si, dans l'hypothèse d'une absence d'enrôlement dans le délai utile, les faits de la prévention II A, étaient susceptibles de procurer aux demandeurs un enrichissement, sous la forme d'une diminution de leurs charges pécuniaires, cette infraction n'aurait pas procuré auxdits demandeurs un « avantage patrimonial » au sens de l'article 42, 3^o, du Code pénal, puisqu'elle n'aurait pas été susceptible de faire entrer dans leur patrimoine des « choses » (biens corporels, numéraire, valeurs, créances) pouvant être identifiées, au moins pendant un instant de raison, comme un gain résultant directement de l'infraction.



En conséquence, les biens saisis au cours de l'instruction répressive n'auraient pu, en aucune circonstance, constituer, au sens de l'article 42, 3°, du Code pénal, ni des « avantages patrimoniaux tirés directement » des faits de la prévention II A, ni « des biens et valeurs substitués » à de tels avantages.

Dès lors, en décidant que les sommes d'argent, l'or, les pierres précieuses et les valeurs énumérés dans son dispositif constituaient « des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement » des infractions reprises d'une part, sous la prévention II A, et d'autre part, sous une autre prévention, et en prononçant leur confiscation, l'arrêt entrepris a méconnu la notion légale d'avantages patrimoniaux et violé les dispositions du Code pénal visées en tête du moyen.

Seconde branche

Il ressort des constatations de l'arrêt entrepris que, les demandeurs s'étant abstenus de remettre spontanément une déclaration de revenus pour les années visées à la prévention II A, le fisc a enrôlé d'office à leur charge des impôts en principal et accroissements pour les montants respectifs de 5.679.167 F (en ce qui concerne le demandeur) et 5.172.527 F (en ce qui concerne la demanderesse). Il en résulte que les faits de la prévention II A, n'ont pas permis aux demandeurs d'éviter le paiement de l'impôt des personnes physiques.

En conséquence, les demandeurs n'ont pu retirer, au sens de l'article 42, 3°, du Code pénal, aucun avantage patrimonial direct des faits de la prévention II A.

Dès lors, en décidant que les sommes d'argent, l'or, les pierres précieuses et les valeurs énumérés dans son dispositif constituaient « des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement » des infractions reprises d'une part, sous la prévention II A, et d'autre part, sous une autre prévention, et en prononçant leur confiscation, l'arrêt entrepris a méconnu la notion légale d'avantages patrimoniaux et violé les dispositions du Code pénal visées en tête du moyen.

A tout le moins, il ne ressort pas des constatations de l'arrêt que si l'infraction n'avait pas été commise, les demandeurs auraient été redevables de cotisations plus importantes que celles

qui ont été enrôlées d'office. Dès lors, les constatations de l'arrêt ne permettent pas à la Cour de contrôler la légalité de la décision entreprise, de sorte que celle-ci n'est pas régulièrement motivée (violation de l'article 149 de la Constitution).

Deuxième moyen

Dispositions légales violées

— *article 6, § 1^{er}, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955;*

— *principe général du droit du respect des droits de la défense.*

Décisions et motifs critiqués

Après avoir confirmé le jugement dont appel en tant qu'il avait déclaré établies, à charge de chacun des demandeurs : (1) la prévention d'avoir exercé une activité commerciale pour laquelle il n'était pas immatriculé au registre du commerce, l'immatriculation ayant été refusée au registre du commerce (préventions 1 a et b), (2) la prévention de « s'être abstenu, étant contribuable assujéti à l'impôt des personnes physiques, de remettre la déclaration (qu'il devait) produire », respectivement, en ce qui concerne le demandeur, pour les revenus des années 1988 à 1993 et, en ce qui concerne la demanderesse, pour les revenus des années 1990 à 1993 (prévention II A) et (3) une prévention de faux en écriture commis dans le but d'é luder l'impôt (prévention III c), et après avoir, par réformation de ce jugement, prononcé à l'encontre de chacun des demandeurs une simple déclaration de culpabilité quant aux faits des préventions déclarées établies, l'arrêt entrepris prononce à charge des demandeurs une mesure de confiscation spéciale « du chef des préventions respectivement mises à leur charge », et portant « sur les choses suivantes :

1. les sommes de 1.025.000 F — soit 25.409,09 EUR — et de 9.853.000 F — soit 244.249,49 EUR — constituant en principal les avoirs constitués sur le compte ouvert sous le n° ... auprès de la Banque Bruxelles Lambert (B.B.L.) au nom de la (demande-

resse), saisis le 7 mars 1994, et les intérêts produits depuis lors par ces sommes;

2. les diamants et pierres précieuses saisis et déposés au greffe du tribunal de première instance de Charleroi sous le n° CF 50/94 du registre des pièces à conviction;

3. les bijoux, les plaques d'or, le numéraire et les titres saisis le 7 mars 1994 et déposés au greffe du tribunal de première instance de Charleroi sous le n° CF 45/94 du registre des pièces à conviction ».

Griefs

Le premier juge avait limité la peine de confiscation au montant de l'impôt enrôlé d'office à charge de chacun des demandeurs.

L'arrêt entrepris aggrave cette peine, sans que les demandeurs aient été invités à se défendre sur ce point.

Les droits de la défense des demandeurs n'ont dès lors pas été respectés, en violation du principe général du droit et de la disposition du *Traité* visés en tête du moyen.

Troisième moyen

Disposition légale violée

— article 2 du Code pénal.

Décisions et motifs critiqués

Après avoir confirmé le jugement dont appel en tant qu'il avait déclaré établies, à charge de chacun des demandeurs, les préventions suivantes : (préventions I a et b) avoir exercé une activité commerciale pour laquelle ils ne sont pas immatriculés au registre du commerce, l'immatriculation ayant été refusée au registre du commerce, en l'espèce, en ce qui concerne le demandeur, un commerce d'achat et de vente de tapis d'Orient et autres, entre le 31 décembre 1985 et le 31 décembre 1995 et une activité d'élevage et de mise en course de chevaux, entre le 31 décembre 1989 et le 31 décembre 1995 et, en ce qui concerne la demanderesse, la seconde de ces activités; (prévention II A), étant contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, s'être abstenus de remettre les déclarations qu'ils devaient produire, respectivement,

entre le 1^{er} juillet 1989 et le 30 juin 1994, les déclarations relatives aux revenus des années 1988 à 1993 (en ce qui concerne le demandeur) et entre le 1^{er} juillet 1991 et le 30 juin 1994, les déclarations relatives aux revenus des années 1990 à 1993 (en ce qui concerne la demanderesse); (prévention III c) avoir commis un faux en écritures dans le but d'éluider l'impôt, et après avoir, par réformation de ce jugement, prononcé à l'encontre de chacun des demandeurs une simple déclaration de culpabilité quant aux faits des préventions déclarées établies, l'arrêt entrepris prononce à charge des demandeurs une mesure de confiscation spéciale « du chef des préventions respectivement mises à leur charge », et portant « sur les choses suivantes :

1. les sommes de 1.025.000 F — soit 25.409,09 EUR — et de 9.853.000 F — soit 244.249,49 EUR — constituant en principal les avoirs constitués sur le compte ouvert sous le n° ... auprès de la Banque Bruxelles Lambert (B.B.L.) au nom de la (demanderesse), saisis le 7 mars 1994, et les intérêts produits depuis lors par ces sommes;

2. les diamants et pierres précieuses saisis et déposés au greffe du tribunal de première instance de Charleroi sous le n° CF 50/94 du registre des pièces à conviction;

3. les bijoux, les plaques d'or, le numéraire et les titres saisis le 7 mars 1994 et déposés au greffe du tribunal de première instance de Charleroi sous le n° CF 45/94 du registre des pièces à conviction ».

L'arrêt fonde cette décision sur le motif suivant :

« Eu égard à l'importance de la fraude et des profits qu'en ont retirés les (demandeurs), il s'impose d'ordonner la confiscation non seulement de l'entièreté des avoirs bancaires constitués au nom de la (demanderesse), saisis entre les mains de la BBL, mais également des pierres précieuses, de l'or, des bijoux et des valeurs en numéraire et titres saisis dans les coffres des (demandeurs), tels que précisés ci-après, tous ces biens constituant des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement des infractions I a, I b et II A commises respectivement par les prévenus ».

Griefs

La disposition qui permet aux juges de prononcer la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, des biens et valeurs qui leur ont été substitués et des revenus de ces avantages investis a été introduite, à l'article 42, 3°, du Code pénal, par la loi du 17 juillet 1990, entrée en vigueur le 25 août 1990.

La confiscation spéciale, présentant le caractère d'une peine, ne peut s'appliquer aux avantages patrimoniaux tirés directement d'une infraction commise avant le 25 août 1990.

En l'espèce, il ressort des motifs précités de l'arrêt que les biens et valeurs dont celui-ci prononce la confiscation, sur pied de l'article 42, 3°, du Code pénal, résultent « directement et indistinctement » des infractions I a, I b et II A. Or, pour partie, ces préventions concernent des faits commis avant le 25 août 1990.

En conséquence, l'arrêt attaqué a violé l'article 2 du Code pénal, en prononçant une peine qui n'était pas portée par la loi avant que l'infraction ne fût commise.

IV. LA DÉCISION DE LA COUR

A. *En tant que les pourvois sont dirigés contre les décisions qui, rendues sur l'action publique exercée à charge des demandeurs,*

.....

2) prononcent une déclaration de culpabilité à charge du demandeur du chef des préventions I a, I b, II A et III c et à charge de la demanderesse du chef des préventions I b, II A et III c, et les condamnent à la peine de la confiscation pour le surplus :

Sur le premier moyen :

Quant aux deux branches réunies :

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; que celui-ci ne disparaît pas du seul fait de l'enrôlement;

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 d'une infraction;

Attendu que les juges d'appel ont considéré qu'« il apparaît (...) que les avoirs bancaires saisis entre les mains de la BBL, bien que constitués au nom de la seule (demanderesse) constituent en réalité une partie des avantages patrimoniaux que les (demandeurs) ont, ensemble, tirés directement des infractions I a, I b et II A mises à leur charge (...); que le dossier établit, à cet égard, que les (demandeurs) ont tiré directement des infractions, commises systématiquement et continuellement durant de nombreuses années, des avantages patrimoniaux très importants, comme le révèlent leur train de vie et leurs dépenses somptuaires (...); qu'eu égard à l'importance de la fraude et des profits qu'en ont retirés les (demandeurs), il s'impose d'ordonner la confiscation non seulement de l'entièreté des avoirs bancaires constitués au nom de la (demanderesse), saisis entre les mains de la BBL, mais également des pierres précieuses, de l'or, des bijoux et des valeurs en numéraire et titres saisis dans les coffres des (demandeurs) (...), tous ces biens constituant des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement des infractions I a, I b et II A commises respectivement par les (demandeurs) »;

Que, par ces considérations, l'arrêt motive régulièrement et justifie légalement la décision par laquelle les juges d'appel ont ordonné la confiscation spéciale;

Que le moyen ne peut être accueilli;

Sur le deuxième moyen :

Attendu que le juge d'appel ne peut aggraver la situation du prévenu que lorsqu'il est saisi d'un appel du ministère public; qu'en ce cas, il peut le faire sans devoir en avertir préalablement le prévenu, dès lors que la possibilité d'aggravation résulte à suffisance de cet appel;



Attendu qu'en ayant aggravé la peine de la confiscation sans avoir invité les demandeurs à se défendre sur ce point, les juges d'appel n'ont ni méconnu les droits de la défense du demandeur ni violé l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales;

Que le moyen ne peut être accueilli;

Sur le troisième moyen :

Attendu que, lorsque des infractions différentes constituent un délit collectif par unité d'intention et ne donnent lieu, pour ce motif, qu'à l'application d'une seule peine, mais que pendant la période de perpétration de ces infractions la loi portant la peine applicable a été modifiée, il y a lieu d'appliquer la peine établie par la loi nouvelle, la peine prévue à la 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;

R.C.J.B. - 1^{er} trim. 2005



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;

.....

Par ces motifs,

La Cour,

Rejette les pourvois [...].

NOTE

Fraude fiscale, confiscation et blanchiment : le point sur des questions très controversées

INTRODUCTION

1. — L'arrêt annoté a déjà fait couler énormément d'encre (1). Sans surprise, d'ailleurs, car il tranche une question controversée en doctrine depuis plus de dix ans, tout en laissant ouvertes un certain nombre de questions connexes. Avant d'examiner ces diverses problématiques, il ne paraît pas inutile de rappeler brièvement les circonstances du cas d'espèce.

2. — Les faits de la cause ayant donné lieu à l'arrêt annoté peuvent être résumés comme suit :

(1) Dans la presse généraliste (voy. notamment, O. QUERINJEAN, « Fin du secret bancaire », *La Libre Belgique*, 22 novembre 2003, ainsi que M. ELOY et M.P. DONEA, « Les avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale peuvent-ils être confisqués? », *L'Echo*, 9 décembre 2003), comme dans les revues juridiques (voy., en particulier, G. STESENS, « Confiscation des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale », *Fiscologue*, 2003, n° 911, pp. 1-3; P. WAETERINCKX et S. DE MEULENAER, « Belastingbesparing is een vermogensvoordeel dat kan worden verbeurdverklaard », *Juristenkrant*, 2003, n° 78, p. 5; E. BOIGELOT, note sous Cass. 22 octobre 2003, *J.T.*, 2004, pp. 362-364; O. CREPLET, « L'arrêt de la Cour de cassation du 22 octobre 2003 : deux attendus très attendus », *R.D.C.*, 2004, pp. 204-210; F. ROGGEN, « La fraude fiscale, créatrice d'avantage patrimonial », *J.L.M.B.*, 2004, pp. 345-349; J. SPEECKE, « Het Hof van Cassatie spreekt zich uit over het principe van verbeurdverklaarbare vermogensvoordelen in geval van fiscale fraude en de cumul met de supplementaire aanslag », *T.F.R.*, 2004, pp. 144-147; G. STESENS, « Zwart geld ten eeuwigden dage in de strafrechtelijke greep van het parket? », *T. Strafr.*, 2004, pp. 179-183; A. DE NAUW, « Over belastingontduiking, voordeelsontneming en witwassen », *R.W.*, 2004-2005, pp. 426-429; X. GILLOT et S. SCARNA, « Blanchiment, cassation, fraude fiscale », *Revue générale de fiscalité*, 2004, n° 6, pp. 2-12, spéc. pp. 8-10) ou sur le web (voy. le commentaire de C. ROME publié sur le site de l'Organe Central pour la Saisie et la Confiscation à l'adresse www.confiscaid.be).



Pendant plusieurs années, les prévenus — un père et sa fille — avaient exploité un commerce de tapis d'Orient et exercé une activité d'élevage et de mise en course de chevaux sans être immatriculés au registre du commerce, et sans rentrer de déclarations à l'impôt des personnes physiques. Dans l'intention de justifier leurs avoirs auprès de l'administration fiscale, ils avaient de surcroît établi ou fait établir de fausses attestations de gain de course de chevaux et des photocopies de billets de jeu gagnants.

La Cour d'appel de Mons les déclara coupables à ce titre d'exercice illégal d'une activité commerciale (préventions I a et I b), de fraude fiscale (prévention II A) et de faux en écritures dans le but d'éluder l'impôt (prévention III C).

Constatant toutefois que la durée des poursuites pénales avait dépassé le délai raisonnable visé à l'article 6, § 1^{er}, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, elle se borna à prononcer à leur encontre, en application de l'article 21^{ter} du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, une simple déclaration de culpabilité, doublée d'une peine de confiscation spéciale (2) (3).

En première instance, déjà, le tribunal correctionnel de Charleroi avait ordonné la confiscation d'une somme de près de 270.000 euros, correspondant aux montants des impositions d'office enrôlées à charge des prévenus par le fisc. Pour la Cour d'appel de Mons, au contraire, il n'existait aucun motif de limiter la peine de confiscation aux montants ainsi enrôlés d'office. Cette référence lui apparaissait même inadéquate puisque lesdits montants comprennent des accroissements d'impôt qui ne constituent assurément pas des profits tirés directement des infractions commises. La cour d'appel étendit dès lors la peine de confiscation spéciale aux différents biens saisis au cours de l'instruction (avoirs bancaires, mais aussi diamants, pierres précieuses, bijoux, or, valeurs en numéraire et titres trouvés dans le coffre des prévenus), au motif que ces biens constituaient « des avantages patrimoniaux tirés directement et indistinctement » des infractions I a et I b (exercice d'une activité commerciale sans immatriculation) et II A (absence de déclarations à l'impôt des personnes physiques) commises par les deux prévenus.

(2) L'article 21^{ter} du Titre préliminaire du Code de procédure pénale dispose que « si la durée des poursuites pénales dépasse le délai raisonnable, le juge peut prononcer la condamnation par simple déclaration de culpabilité ou prononcer une peine inférieure à la peine minimale prévue par la loi ». Le second alinéa du même article précise, par ailleurs, que lorsque le tribunal prononce une simple déclaration de culpabilité, l'intéressé doit être condamné aux frais et que la confiscation spéciale doit être prononcée.

(3) La peine de confiscation prévue par les articles 42 et suivants du Code pénal est dite « spéciale » par référence à l'article 17 de la Constitution qui interdit la confiscation — générale cette fois — des biens d'une personne.

3. — Les prévenus se pourvurent en cassation contre cet arrêt, invoquant plusieurs moyens dont seul le premier retiendra ici notre attention (4).

Reprenant à leur compte une thèse défendue par plusieurs auteurs de doctrine, les demandeurs en cassation firent valoir, dans ce premier moyen, que la peine de confiscation spéciale visée à l'article 42, 3°, du Code pénal ne saurait être prononcée lorsque l'infraction commise a seulement permis au condamné d'éviter ou de différer le paiement ou la naissance d'une dette, comme c'est le cas dans l'hypothèse d'une absence de déclaration à l'impôt des personnes physiques (premier moyen, première branche). En l'espèce, l'absence de déclaration à l'impôt des personnes physiques n'aurait en outre nullement permis aux prévenus d'éviter le paiement de l'impôt, puisque le fisc avait procédé à leur charge à un enrôlement d'office en principal et accroissements (premier moyen, seconde branche).

4. — La Cour va rejeter le moyen en ses deux branches, estimant que, non seulement, le juge peut considérer que l'évitement d'un impôt constitue un avantage patrimonial susceptible de confiscation, mais qu'en outre, cet avantage ne disparaît pas du seul fait de l'enrôlement.

Deux questions controversées sont ainsi tranchées par la Cour de cassation, mais il en est au moins trois autres que son arrêt laisse ouvertes : l'avantage en question disparaît-il une fois l'impôt payé, et non plus seulement enrôlé ? l'exécution de la peine de confiscation prononcée empêcherait-elle le recouvrement ultérieur de la dette fiscale ? et, enfin, faut-il déduire de l'arrêt du 22 octobre 2003 que l'impôt éludé peut également faire l'objet d'une infraction de blanchiment au sens de l'article 505 du Code pénal ?

5. — Dans la suite de l'article, nous nous proposons d'examiner ces diverses questions en les regroupant autour de trois problématiques : celle

(4) Outre le premier moyen relatif à la légalité de la peine de confiscation portant sur des avantages patrimoniaux tirés d'une fraude fiscale — que nous examinerons en détail ci-dessous — les prévenus faisaient aussi valoir (deuxième moyen) que la peine de confiscation prononcée à leur encontre avait été aggravée en degré d'appel, sans qu'ils n'aient été invités à se défendre sur ce point. La Cour de cassation rejeta toutefois ce moyen, considérant que la possibilité d'aggravation de la situation des prévenus résultait à suffisance de l'appel du ministère public et qu'il n'y avait pas d'avertissement préalable requis à cet égard.

Ils invoquaient par ailleurs également (troisième moyen) une violation de l'article 2 du Code pénal et du principe de la non-rétroactivité des lois pénales plus sévères, soulignant que la peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction n'a été introduite dans notre arsenal législatif que par une loi du 17 juillet 1990 (entrée en vigueur le 25 août de la même année) et qu'en l'espèce, elle avait été appliquée à des avantages patrimoniaux provenant — au moins pour partie — d'infractions commises avant cette date. Ce troisième moyen fut, lui aussi, rejeté par la Cour, qui fit valoir que dans l'hypothèse d'un délit collectif — c'est-à-dire d'une pluralité d'infractions différentes constituant la manifestation d'une même intention délictueuse et ne donnant lieu, pour ce motif, qu'à l'application d'une seule peine — il y a lieu, lorsque la peine applicable a été modifiée pendant la période infractionnelle, d'appliquer la peine nouvellement prévue, même si celle qui était prévue à la date de la première infraction était moins forte (sur cette dernière question, voy. F. ROGGEN, *op. cit.*, pp. 348-349).



de l'application de la peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux en cas d'évitement frauduleux de l'impôt (I), celle du cumul éventuel entre cette peine de confiscation et l'imposition fiscale (II) et, enfin, celle de l'application de l'infraction de blanchiment en matière de fraude fiscale (III).

I. — DE L'APPLICATION DE LA PEINE
DE CONFISCATION SPÉCIALE DES AVANTAGES PATRIMONIAUX
EN CAS D'ÉVITEMENT FRAUDULEUX DE L'IMPÔT

6. — L'arrêt annoté tranche d'abord la question — très controversée en doctrine — de savoir si le bénéfice financier tiré d'une infraction fiscale peut constituer un avantage patrimonial susceptible de confiscation au sens des articles 42, 3°, et 43*bis* du Code pénal.

7. — Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 17 juillet 1990 (5), le juge belge a la possibilité de prononcer la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés directement d'une infraction (avantages primaires), des biens et valeurs qui leur ont été substitués (biens de substitution) et des revenus de ces avantages investis (avantages secondaires) (article 42, 3°, du Code pénal). Lorsque ces choses ne peuvent plus être retrouvées dans le patrimoine du condamné, il peut prononcer la confiscation d'une somme d'argent qui leur est équivalente (article 43*bis*, alinéa 2, du même Code).

8. — Personne n'a jamais contesté qu'en instaurant cette peine nouvelle, le législateur belge a délibérément opté pour un champ d'application très large, couvrant les avantages patrimoniaux tirés de toutes les infractions, quelles que soient leur nature ou leur gravité, et en ce compris donc les infractions fiscales.

Cela étant, s'il est unanimement admis que toute infraction concourant à procurer des avantages patrimoniaux peut donner lieu au prononcé d'une peine de confiscation spéciale en application des articles 42, 3°, et 43*bis* du Code pénal, une vive controverse est née, par contre, quant à la question de savoir si les infractions fiscales peuvent *générer* de tels avantages patrimoniaux susceptibles d'être confisqués.

Pas moins de trois thèses distinctes ont été défendues à cet égard (6). Nous nous proposons de les passer rapidement en revue (a-c), avant d'examiner la manière — peu convaincante à notre estime — dont la Cour de cassation a tranché la controverse (d).

(5) Loi du 17 juillet 1990 modifiant les articles 42, 43 et 505 du Code pénal et insérant un article 43*bis* dans ce même code, *Mon. b.*, 15 août 1990.

(6) Dans le même sens, voy. O. CREPLET, *op. cit.*, p. 205, A. DE NAUW, « Over belastingontduiking, voordeelsontneming en witwassen », *op. cit.*, p. 427, ainsi que P.F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 183.



a. — *La thèse de l'inexistence d'avantages patrimoniaux susceptibles de confiscation en cas de fraude fiscale*

9. — A la suite de Th. AFSCHRIFT et A. ROMBOUTS, un certain nombre d'auteurs ont fait valoir que, dans la plupart des cas, il ne pourrait pas y avoir d'avantages patrimoniaux tirés d'infractions fiscales, dans la mesure où celles-ci ne procurent que très rarement à leurs auteurs un enrichissement consistant en l'acquisition de biens ou en la perception d'une somme d'argent (7). En général celui qui enfreint une loi fiscale entend seulement éviter de payer une dette d'impôt (8). Ce faisant « le contribuable s'enrichit certes, puisqu'il évite que son patrimoine soit affecté d'un nouvel élément de passif » (9), mais il n'acquiert aucun bien, de sorte qu'aucun avantage patrimonial ne résulte de l'infraction. A l'estime des tenants de cette première thèse, la notion d'avantages patrimoniaux ne peut en effet viser qu'un bien — corporel ou incorporel — mais non le seul fait d'éviter d'être reconnu débiteur ou de payer une dette (10).

10. — Un second ordre d'arguments est parfois invoqué également à l'appui de la même thèse : non seulement, il ne saurait être question d'avantages patrimoniaux dans l'hypothèse d'une fraude fiscale — dès lors que le contribuable a seulement évité de s'appauvrir — mais en outre, à

(7) Initialement défendue par Th. AFSCHRIFT et A. ROMBOUTS (« La loi sur le blanchiment est-elle applicable aux infractions fiscales », *J.T.*, 1992, pp. 609-617; voy. aussi Th. AFSCHRIFT, « Blanchiment et fraude fiscale », *J.D.F.*, 1997, pp. 193-224), cette thèse a ensuite été reprise par différents auteurs, francophones (M. MORIS, « Impôts, argent noir et blanchiment », *R.G.F.*, 1998, pp. 413 et s., spéc. pp. 427-428; Th. DELAHAYE, « Actualités de droit pénal fiscal », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, novembre 1999, pp. 47 et s., spéc. pp. 48-49; V.A. DE BRAUWERE, « Blanchiment et fraude fiscale », in *Blanchiment : la situation des entreprises, des organismes financiers et de leurs conseillers*, Bruxelles, Kluwer, 2003, pp. 123 et s., spéc. pp. 144-148) comme néerlandophones (A. VAN ROOSBROECK, « Witwassen van fiscale vermogensvoordelen — Enkele bedenkingen bij het gevaar voor dubbele bestraffing », *T.F.R.*, 2000, pp. 1059 e.s., spéc. pp. 1062-1064; L. HUYBRECHTS, « De fiscalist tussen cliënt en wet », in *Fundamentele rechten van de belastingplichtige. Capita selecta*, Diegem, Ced. Samsom, 1999, p. 51; voy. aussi, du même auteur, *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, p. 78, n° 151).

(8) De l'aveu même des tenants de cette thèse, il existe malgré tout certaines hypothèses exceptionnelles dans lesquelles l'auteur d'une infraction de droit pénal fiscal perçoit effectivement une chose (qui constitue alors, indiscutablement, un avantage patrimonial susceptible de confiscation). C'est le cas, notamment, pour celui qui exerce une activité professionnelle en violation de certaines dispositions de droit fiscal (comme, par exemple, le fait d'exercer l'activité de conseiller fiscal malgré une interdiction professionnelle prononcée sur la base de l'article 455 CIR). C'est le cas également des carrousels TVA qui consistent à créer un crédit TVA artificiel, de manière à obtenir indûment le remboursement d'une taxe qui n'a en réalité jamais été versée. De même, il y aurait perception d'un avantage patrimonial indubitablement susceptible de confiscation lorsque l'infraction fiscale commise permet au contribuable d'obtenir la restitution de précomptes ou de versements anticipés, ou de percevoir un revenu brut au lieu d'un revenu net sur lequel aurait dû être retenu un précompte mobilier ou professionnel. Dans le même sens, voy. notamment C. MEUNIER, « Actualités en matière de blanchiment, de confiscation et de saisies pénales », in *Le point sur le droit pénal*, Liège, Formation permanente CUP, 2000, pp. 125-126.

(9) Th. AFSCHRIFT et A. ROMBOUTS, *op. cit.*, p. 616.

(10) *Ibid.*, p. 614.



supposer même qu'avantages patrimoniaux il y ait, ceux-ci ne seraient en toute hypothèse pas confisquables dès lors qu'ils ne sont pas localisables dans le patrimoine de l'intéressé.

En l'absence de fraude, la dette fiscale qui aurait pu être établie n'aurait en effet pas grevé tel ou tel élément particulier du patrimoine du prévenu, mais elle l'aurait obligé sur tous ses biens, conformément à l'article 7 de la loi hypothécaire. Rien n'oblige, de fait, un contribuable à payer l'impôt avec les revenus qui en font l'objet. Il peut tout aussi bien décider de payer sa dette fiscale au moyen d'autres biens qu'il possède ou même en contractant à cet effet un emprunt (11).

Or, le régime de confiscation visé à l'article 42, 3°, du Code pénal est un régime de confiscation de biens, qui suppose qu'un lien puisse être établi entre le bien sur lequel porte la confiscation prononcée et l'infraction commise, soit que le bien en question constitue un avantage patrimonial *tiré directement* de l'infraction, soit qu'il ait été *substitué* à un tel avantage ou encore qu'il représente un *revenu de l'avantage investi* (12).

Un autre système de confiscation du produit de l'infraction aurait théoriquement été envisageable : celui de la confiscation de la valeur. Dans cet autre régime qui a été adopté par les législateurs de certains pays voisins, comme les Pays-Bas, on peut se contenter de déterminer la valeur de l'avantage patrimonial tiré de l'infraction, sans qu'il ne soit nécessaire d'identifier quelles choses précises (biens immobiliers, comptes bancaires, actions, véhicules, etc.) incarnent cet avantage, la créance que la peine de confiscation fait naître au profit de l'Etat étant susceptible d'être exécutée sur n'importe quelle partie du patrimoine du condamné.

Dans le régime de confiscation de biens, par contre, pour lequel le législateur belge a opté en adoptant l'article 42, 3°, du Code pénal, il ne suffit pas de pouvoir évaluer l'importance de l'avantage patrimonial que l'auteur a retiré de l'infraction, il faut aussi pouvoir identifier un ou plusieurs biens qui matérialisent cet avantage au sein de son patrimoine (13). Et puisqu'il est impossible d'identifier les éléments du patrimoine du condamné qui auraient dû servir à payer la dette fiscale et correspondent dès lors à l'avantage patrimonial tiré de l'infraction, un tel lien est impossible à établir dans le cas d'une fraude fiscale (14).

(11) Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 212.

(12) Voy. en ce sens l'énumération de l'article 42, 3°, du Code pénal.

(13) Sur la distinction entre ces deux régimes, voy. le rapport explicatif de la Convention du Conseil de l'Europe du 8 novembre 1990 relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime, § 15, ainsi que G. STESSENS, *De nationale en internationale bestrijding van het witwassen. Onderzoek naar een meer effectieve bestrijding van de profijtgerichte criminaliteit*, Antwerpen, Intersentia, 1997, pp. 41 et s.

(14) En ce sens, voy. A. VAN ROOSBROECK, *op. cit.*, p. 1063 (« Om voorgaande reden is het onmogelijk aan te duiden met welk activabestanddeel het fiscaal vermogensvoordeel overeenstemt en welk vermogensvoordeel bestemd is om een welbepaalde belasting te betalen. Hierdoor kan er nooit een oorzakelijke band bestaan tussen het fiscale misdrijf en het overeenkomstig illegaal vermogensvoordeel dat door besparing in het patrimonium van de fraudeur ontstaan is, maar niet geïndividualiseerd kan worden »). Dans le même sens, X. GILLOT et S. SCARNA parlent d'un avantage « fondu » dans le patrimoine de l'auteur de la fraude (*op.cit.*, p. 10).



A côté du régime de confiscation de biens, visé à l'article 42, 3°, du Code pénal, le législateur belge a certes aussi instauré un régime de confiscation de la valeur, au travers du mécanisme de confiscation par équivalent visé à l'article 43bis du Code pénal. Le problème, toutefois, c'est que ce second régime ne peut en principe, et aux termes mêmes de la loi, être appliqué que lorsque les avantages patrimoniaux tirés de l'infraction ne peuvent être trouvés dans le patrimoine du condamné, mais non lorsque, comme dans l'hypothèse qui nous occupe, les avantages en question se trouvent bien dans le patrimoine de l'intéressé et ne peuvent simplement pas être distingués des autres éléments qui le composent (15).

b. — *La thèse de la confiscabilité de principe
du profit tiré de la fraude fiscale*

11. — La thèse selon laquelle la peine de confiscation ne pourrait pas être appliquée au bénéfice financier résultant de l'évitement d'une dette fiscale a été contestée par nombre d'auteurs au motif qu'elle irait à l'encontre de la volonté du législateur (16).

Sans véritablement rencontrer, nous semble-t-il, le second ordre d'arguments avancés par les tenants de la thèse opposée (17), les partisans de cette deuxième thèse se sont le plus souvent contentés de réfuter l'idée selon laquelle les avantages patrimoniaux ne pourraient viser que des biens — corporels ou incorporels — et non l'évitement d'une dette, en mettant en avant la conception extensive que le législateur a entendu donner à la notion d'avantage patrimonial.

Il a fréquemment été fait référence, à cet égard, au fait que, contrairement à l'avis du Conseil d'Etat, le législateur avait, lors de l'adoption de l'article 42, 3°, du Code pénal, expressément préféré parler de la confiscation d'*avantages patrimoniaux* plutôt que de celle de *biens et valeurs*, au motif que la première expression était plus large (18). A l'estime des

(15) A. VAN ROOSBROECK, *op. cit.*, p. 1064.

(16) Voy. notamment M. ROZIE, « De bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen toegepast op fiscale delicten », in *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gand, Mys & Breesch, 1996, pp. 211-213; A. DE NAUW, « De verschillende luiken van het wettelijk systeem tot bestraffing en tot voorkoming van het witwassen van gelden en de fiscale fraude », *idem*, pp. 219-246, spéc. pp. 226-227; R. VERSTRAETEN et D. DEWANDELEER, « Witwassen na de wet van 7 april 1995 : kan het nog witter? », *R.W.*, 1995-96, pp. 689 et s., spéc. pp. 690-691; H. BOSMA, « Verbeurdverklaring van de vermogensvoordelen uit de niet-opgave van buitenlandse roerende inkomsten », *A.F.T.*, 2001, pp. 210-219, spéc. pp. 213-214; J.F. GODBILLE, « Les aspects répressifs : l'infraction de blanchiment dans le secteur financier », in *Blanchiment : la situation des entreprises, des organismes financiers et de leurs conseillers*, Bruxelles, Kluwer, 2003, pp. 57 et s., spéc. p. 85.

(17) A savoir le fait que, à supposer même que la notion d'avantages patrimoniaux puisse inclure l'évitement d'une dette, il n'y aurait de toute façon pas de confiscation possible en pareil cas, dans la mesure où cela supposerait qu'un lien puisse être établi entre certains éléments du patrimoine de l'auteur et l'infraction commise, alors que le profit obtenu en cas d'évitement d'une dette ne peut pas être imputé à une partie déterminée et précise du patrimoine de l'auteur.

(18) Rapport de la commission de la Justice de la Chambre, *Doc. Parl.*, Chambre, 1989-1990, 987/4, p. 4.



tenants de cette deuxième thèse, ce choix traduirait clairement la volonté du législateur d'inclure dans la notion d'avantage patrimonial toute espèce de profit tiré de l'infraction, et non les seuls biens qui seraient entrés dans le patrimoine de l'auteur grâce à l'infraction.

12. — En réalité, la position du législateur en la matière semble pour le moins difficile à identifier.

A plusieurs reprises au cours des travaux préparatoires ayant précédé le vote de la loi du 17 juillet 1990, le ministre de la Justice a, certes, explicitement confirmé que la confiscation du produit de l'infraction serait applicable aux infractions fiscales (19). Mais la nature particulière de l'avantage patrimonial tiré d'une infraction fiscale — qui, le plus souvent, correspond à une économie et non à un accroissement indu du patrimoine concerné — n'a jamais été mentionnée à ces occasions (20).

Les développements législatifs ultérieurs, et en particulier la loi du 19 décembre 2002 « portant extension des possibilités de saisie et de confiscation en matière pénale » (21), n'apportent guère plus d'éclairage quant à la position actuelle du législateur en cette matière.

Cette loi insère notamment dans le Code d'instruction criminelle un article 35ter destiné à permettre une saisie par équivalent, lorsqu'il y a « des indices sérieux et concrets » que la personne soupçonnée a retiré un avantage patrimonial de l'infraction en cause, mais « que les choses qui matérialisent cet avantage ne peuvent plus être retrouvées en tant que telles » dans son patrimoine.

Cette modification législative fut explicitement justifiée par la volonté de permettre notamment la saisie des « avantages patrimoniaux qui consistent

(19) Il a ainsi répondu par l'affirmative à la question d'un député demandant si la loi en projet s'appliquerait également « à l'argent blanchi provenant d'une infraction fiscale, par exemple d'une fraude en matière de TVA » (Rapport de la commission de la Justice de la Chambre, *Doc. Parl.*, Chambre, 1989-1990, 987/4, p. 6), de même qu'à la question d'un sénateur qui souhaitait savoir si étaient également visées par le projet « les infractions aux législations sociale, économique et fiscale » (Rapport de la commission de la Justice du Sénat, *Doc. Parl.*, Sénat, 1989-1990, 890/2, p. 25).

(20) Cette nature particulière a, par contre, été évoquée de manière plus précise dans une question parlementaire posée au ministre des Finances en janvier 1992. Selon l'auteur de cette question, un revenu dissimulé à l'impôt ne serait pas « noir » au sens de la loi du 17 juillet 1990 s'il est issu d'une activité qui n'est pas illicite en soi. Le ministre des Finances évita toutefois soigneusement de prendre position à ce sujet, renvoyant sur ce point à l'appréciation du pouvoir judiciaire (*Q.R.*, Chambre, SE 1991-1992, question n° 4 du 6 janvier 1992, p. 41).

Quelques mois plus tard, le Sénat a, par contre, été nettement plus directif envers le pouvoir judiciaire, puisque dans la résolution relative à la fraude fiscale qu'il adopta en 1993, il recommanda expressément à l'adresse des cours et tribunaux qu'en cas de poursuites du chef de fraude fiscale, la peine soit proportionnée à la gravité du délit et que le produit de la fraude soit confisqué (*Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, 813/2, p. 56).

(21) *Mon. b.*, 14 février 2003. Sur cette loi, voy. notamment M.A. BEERNAERT, « La loi du 19 décembre 2002 portant extension des possibilités de saisie et de confiscation en matière pénale », *Rev. dr. pén.*, 2003, pp. 565-589, ainsi que G. STESSENS et P. TRAEEST, « Meer mogelijkheden tot inbeslagneming en verbeurdverklaring in strafzaken. Een analyse van de wet van 19 december 2002 tot uitbreiding van de mogelijkheden tot inbeslagneming en verbeurdverklaring in strafzaken », *R.W.*, 2003-04, pp. 1041-1059.



en des économies », comme « par exemple le produit de délits fiscaux » (22). *A priori*, il y a là un argument en faveur de la thèse selon laquelle l'évitement d'une dette fiscale doit pouvoir faire l'objet d'une confiscation, car l'on concevrait mal que le législateur ait souhaité rendre possible la saisie provisoire d'avantages qui ne seraient pas, par la suite, passibles de confiscation (23).

La même loi insère toutefois également dans le Code d'instruction criminelle un article 43*quater* instaurant, pour certaines catégories d'infractions — dont la « fraude fiscale grave et organisée » recourant à des « mécanismes ou procédés particulièrement complexes à l'échelle internationale » — un régime de confiscation facilité et élargi (24). Et les débats parlementaires relatifs à cette autre disposition sèment une fois de plus le doute quant à la volonté du législateur de permettre le prononcé d'une peine de confiscation en cas de fraude fiscale.

Dans son avis rendu sur le projet de loi, le Conseil d'Etat s'est en effet interrogé « sur la pertinence de l'article 43*quater* en projet du Code pénal » en tant qu'il vise notamment « la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale », alors même que — d'après le Conseil d'Etat — « la notion d'avantages patrimoniaux consacrée à l'article 42, 3°, du Code pénal ne vise pas l'évitement d'une dette fiscale » (25). Et en réponse à cette interrogation du Conseil d'Etat, les représentants du ministre ont, semble-t-il, précisé qu'il « est exact que le simple fait d'éviter une dette fiscale ne peut être considéré comme un avantage patrimonial au sens de l'article 42, 3°, du Code pénal », mais qu'en l'occurrence, il n'était question que de la fraude fiscale grave visant des mécanismes comme les carrousels-TVA (26)...

(22) Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2001-2002, 1601/1, p. 31.

(23) Dans le même sens, voy. J. SPEECKE, *op. cit.*, p. 145 : « Een vermogensvoordeel dat het gevolg is van een besparing wegens fiscale fraude kan thans zeker in beslag worden genomen en moet *dus ook* (c'est nous qui soulignons) kunnen worden verbeurdverklaard ».

(24) Le régime de confiscation en cause est en réalité doublement dérogatoire au droit commun : il se caractérise par une forme de répartition de la charge de la preuve en ce qui concerne la provenance des avantages patrimoniaux susceptibles d'être confisqués, et ce régime probatoire spécifique a, par ailleurs, été couplé à la possibilité de prononcer dorénavant une confiscation portant non plus seulement sur les biens ayant un lien direct avec l'infraction dont le prévenu a été déclaré coupable, mais également sur des avantages provenant de faits dits « identiques ».

(25) Avis du Conseil d'Etat, *Doc. Parl.*, Chambre, 2001-2002, 1601/1, p. 76.

(26) *Ibid.* Le débat sur ce point a rebondi en commission de la Justice de la Chambre, le député ERDMAN ayant fait valoir que la thèse évoquée par le Conseil d'Etat était défendue par Th. AFSCHRIFT, mais contestée par contre par d'autres auteurs. Ce à quoi le ministre a répondu que le gouvernement n'avait de toute façon pas tenu compte sur ce point de l'avis du Conseil d'Etat (Rapport de la commission de la Justice de la Chambre, *Doc. Parl.*, Chambre, 2001-2002, 1601/6, p. 10).



c. — *La thèse intermédiaire : la fraude fiscale
comme générant des avantages patrimoniaux
mais susceptibles uniquement de confiscation par équivalent*

13. — Entre les auteurs qui soutiennent que le bénéfice financier consistant en l'économie d'une dépense ne constituerait pas un avantage patrimonial susceptible de confiscation au sens de l'article 42, 3°, du Code pénal et ceux qui défendent le contraire en tirant argument de la volonté du législateur, fort incertaine pourtant, une voie médiane mérite d'être signalée. Il s'agit de la thèse défendue par G. STESSENS.

14. — Auteur de nombreuses publications sur le sujet (27), G. STESSENS affirme que la notion d'avantages patrimoniaux, visée à l'article 42, 3°, du Code pénal, revêt en réalité une double signification.

Elle aurait d'abord une portée générale et théorique, en tant qu'elle détermine l'étendue de ce que l'on peut considérer comme étant un profit généré par une infraction. Dans cette première acception, le législateur a manifestement entendu donner au concept d'avantages patrimoniaux la portée la plus large possible, puisqu'il précise explicitement que doivent être considérés comme tels non seulement les avantages primaires, tirés directement de l'infraction, mais aussi les biens qui leur ont été substitués ainsi que les revenus de ces avantages investis : sont donc manifestement visés tous les types de profits générés par une infraction.

Mais la notion d'avantages patrimoniaux aurait aussi une portée beaucoup plus pratique, en tant qu'elle correspond à l'énumération des choses sur lesquelles peut très concrètement porter la peine de confiscation. Et dans cette seconde acception, on peut considérer que la notion traduit le choix de notre législateur d'opter, dans le cas de l'article 42, 3°, du Code pénal, pour un régime de confiscation de biens plutôt que de la valeur (28).

15. — Appliquant cette distinction à la question qui nous occupe, l'auteur estime que l'économie d'une dépense constitue bien un avantage patrimonial dans la première acception, théorique, du terme. Il admet, par contre, que cet avantage patrimonial présente une spécificité dans la mesure où il n'est pas susceptible d'être identifié ou localisé dans le patrimoine du contribuable, puisque — comme d'autres auteurs, partisans de la première thèse, l'ont relevé également — l'impôt éludé aurait pu être payé avec n'importe quel actif du patrimoine du contribuable. Pour G. STESSENS, cela a toutefois uniquement pour conséquence que l'économie réalisée ne peut être considérée comme un avantage patrimonial dans la seconde

(27) G. STESSENS, « Over de beperkte fiscale roeping van de witwaswetgeving », *A.F.T.*, 1999, pp. 321 et s., spéc. pp. 326-327; « Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling van witwassen », *R.W.*, 1999-2000, pp. 1073 et s., spéc. pp. 1077-1078; « De Belgische strafrechtelijke witwaswetgeving », in *Dix ans de lutte contre le blanchiment des capitaux en Belgique et dans le monde*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 49 et s., spéc. pp. 64-68.

(28) Sur la distinction entre ces deux régimes, voy. *supra*, point 10.



acception du terme, et qu'elle ne peut donc pas être confisquée selon le régime de confiscation de biens visé à l'article 42, 3°, du Code pénal (29).

A son estime, le mécanisme de confiscation par équivalent visé à l'article 43bis du Code pénal devrait, par contre, pouvoir être appliqué à l'avantage patrimonial consistant dans l'économie d'une dépense. G. STESENS reconnaît que ce régime alternatif ne peut être appliqué que lorsque les avantages patrimoniaux tirés de l'infraction « ne peuvent être trouvés dans le patrimoine du condamné ». Il admet qu'en adoptant cette formule le législateur songeait à l'hypothèse dans laquelle les avantages en question sont sortis du patrimoine du condamné (soit qu'ils aient été confiés à des tiers, soit qu'ils aient été consommés), plutôt qu'à celle dans laquelle lesdits avantages n'ont jamais pu être identifiés à des biens précis dans le patrimoine de l'intéressé. Mais il plaide pour une interprétation souple de la disposition en cause et souligne que, en pratique, elle est d'ailleurs appliquée sans que les juges ne prennent la peine de constater que les avantages patrimoniaux tirés de l'infraction ne peuvent être trouvés dans le patrimoine du condamné (30).

16. — Si, au regard de la possibilité de confisquer le profit tiré d'une fraude fiscale, la position défendue par G. STESENS se démarque donc finalement assez peu de celle des tenants de la deuxième thèse (31), nous verrons par la suite que, sur la question de l'application de l'infraction de blanchiment à un tel type de profit, elle conduit par contre à des conclusions radicalement différentes (32).

d. — *L'argumentation des demandeurs en cassation et la décision de la Cour*

17. — Dans la première branche de leur premier moyen, les demandeurs en cassation reprenaient à leur compte la thèse de l'inexistence d'avantages patrimoniaux susceptibles de confiscation en cas de fraude fiscale. Ils fai-

(29) Voy. notamment G. STESENS, « Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling van witwassen », *op. cit.*, p. 1007 : « Het gaat theoretisch onmiskienbaar om een vermogensvoordeel, maar praktisch kan de maatregel van art. 42, 3° Sw. niet worden toegepast, omdat een kostenbesparing als zodanig niet toerekenbaar is aan een bepaalde individuele zaak in het vermogen van de veroordeelde, zodat het vermogensvoordeel enkel kan worden ontnomen via de techniek van art. 43bis Sw. ».

(30) *Ibid.*, pp. 1077-1078 : « Hoewel de wetgever hier enkel de hypothese voor ogen stond van zaken in de zin van art. 42, 3° Sw. die waren weggemaakt (door ze onder te brengen bij derden, of eenvoudigweg door ze op te souperen), lijkt het aanvaardbaar deze techniek ook toe te passen op de hypothese waarin de vermogensvoordelen zich nooit als individualiseerbare zaken in het vermogen van de veroordeelde hebben bevonden. [...] [I]n de praktijk [wordt] de verbeurdverklaring bij equivalent in de meeste gevallen overigens opgelegd zonder dat de rechter vaststelt dat de vermogensvoordelen als zodanig niet in het vermogen van de veroordeelde kunnen worden gevonden ».

(31) Les uns comme les autres considèrent qu'un tel profit doit pouvoir être confisqué, même si pour G. STESENS, seule une confiscation par équivalent est envisageable en l'espèce.

(32) Voy., *infra*, points 43 et 44.



saient valoir qu'au sens de l'article 42, 3°, du Code pénal, les avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction s'entendent de biens corporels, valeurs ou créances qui sont entrés dans le patrimoine du prévenu grâce à l'infraction et qui étaient susceptibles d'y être identifiés, fût-ce pendant un instant de raison, comme une conséquence directe de cette infraction. Tel ne pourrait être le cas dans l'hypothèse où l'infraction a seulement permis au condamné d'éviter ou de différer le paiement ou la naissance d'une dette fiscale. D'autant plus que, si la déclaration à l'impôt des personnes physiques avait été déposée, la dette fiscale qui aurait pu être établie n'aurait pas grevé tel ou tel élément particulier de leur patrimoine mais les aurait, conformément à l'article 7 de la loi hypothécaire, obligés sur tous leurs biens.

18. — A première vue, on aurait pu imaginer que la Cour de cassation déclare ce moyen irrecevable.

La peine de confiscation spéciale prononcée en l'espèce avait, en effet, été motivée non pas seulement par l'infraction fiscale d'absence de déclarations à l'impôt des personnes physiques, mais aussi par la prévention d'exercice d'une activité commerciale sans inscription au registre du commerce. A la différence de la première, cette seconde infraction n'avait pas seulement permis aux prévenus de d'éviter ou de différer le paiement ou la naissance d'une dette — elle ne leur avait pas, en d'autres termes, uniquement permis d'éviter de s'appauvrir — mais elle leur avait procuré des revenus et avait donc eu pour effet d'enrichir leur patrimoine d'un certain nombre d'avantages patrimoniaux incontestablement passibles de confiscation spéciale. La Cour de cassation n'aurait-elle pas, dès lors, dû considérer que la peine était, en toute hypothèse, légalement justifiée — fût-ce par les seules infractions d'exercice illicite d'activités commerciales — et déclarer, en conséquence, le moyen irrecevable à défaut d'intérêt ?

En réalité, il est établi de longue date dans la jurisprudence de la Cour de cassation que la théorie dite de « la peine légalement justifiée » — qui veut que lorsqu'une peine unique a été prononcée pour plusieurs infractions, le moyen qui n'en vise qu'une est irrecevable si la peine prononcée demeure légalement justifiée par les autres — n'est pas applicable « s'il ressort de la décision que les motifs fondant le choix et le degré de cette peine tiennent compte de tous les faits » (33).

En l'espèce, les juges d'appel avaient manifestement tenu compte de l'infraction fiscale d'absence de déclarations à l'impôt des personnes physiques en prononçant la peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux puisque, outre que ceux-ci furent présentés comme « tirés directement et indistinctement » non seulement des infractions I a et I b (exercice d'une activité commerciale sans immatriculation) mais aussi II A (infraction fiscale) commises par les prévenus, la cour d'appel avait également expressément précisé qu'elle prononçait cette peine « eu égard à l'importance de la

(33) Voy. notamment Cass., 17 juin 1992, *Pas.*, 1992, I, 913 et Cass., 9 mai 2001, *Pas.*, 2001, 801.



fraude et des profits qu'en ont retirés les prévenus ». Il semble donc bien que la question de la légalité de la confiscation des avantages patrimoniaux tirés de l'infraction fiscale d'absence de déclarations à l'impôt des personnes physiques était susceptible d'influencer la légalité d'ensemble de la mesure de confiscation prononcée, et c'est dès lors à juste titre que la Cour de cassation a examiné le moyen soulevé à ce propos par les demandeurs (34).

19. — Si la Cour examina donc bien le moyen soulevé, ce fut toutefois pour le rejeter en deux petits attendus extrêmement sommaires (35). La Cour se contenta en effet d'affirmer que « lorsqu'en application des articles 42, 3^o, 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 » (36). Quant à la question de savoir si celui-ci peut être considéré comme tiré directement de l'infraction, il s'agit, à l'estime de la Cour, d'une question de fait que le juge du fond tranche donc souverainement.

20. — Nous pensons que c'est à tort que la Cour de cassation a jugé que la peine de confiscation spéciale peut être appliquée même dans l'hypothèse de l'évitement d'un impôt. Non pas tant parce qu'un tel évitement ne nous paraît pas pouvoir constituer un avantage patrimonial — nous sommes prête à admettre qu'en adoptant cette terminologie le législateur entendait viser toute espèce de profit tiré d'une infraction — mais bien plutôt parce que l'évitement d'un impôt représente un bénéfice qu'il est impossible de localiser dans telle partie plutôt que telle autre du patrimoine du contribuable.

(34) Dans le même sens, voy. le point 11 (*in fine*) des conclusions de M. l'avocat général SPREUTELS, précédant l'arrêt, ainsi que O. CREPLET, *op. cit.*, p. 207, note 16 et J. SPEECKE, *op. cit.*, p. 144.

(35) La plupart des commentateurs de l'arrêt ont souligné le caractère singulièrement laconique de la motivation de la Cour. E. BOIGELOT estime que « de motivation, il n'en est pas question » et que « la Cour de cassation, qui en est pourtant la gardienne, impose sa solution sans s'en expliquer le moins du monde ni offrir la moindre piste de réflexion » (*op. cit.*, p. 362), F. ROGGEN parle de « motivation abrupte » (*op. cit.*, p. 346), J. SPEECKE souligne que la Cour est particulièrement brève (« bijzonder kort ») dans sa réponse (*op. cit.*, p. 145), X. GILLOT et S. SCARNA considèrent que l'arrêt « n'est absolument pas motivé » (*op. cit.*, p. 10) et G. STESSENS parle d'un arrêt particulièrement lapidaire (« bijzonder lapidair ») (« Zwart geld ten eeuwigen dage in de strafrechtelijke greep van het parket? », *op. cit.*, p. 179).

(36) Une position comparable avait déjà été adoptée par certaines juridictions correctionnelles appelées à statuer en droit pénal de l'environnement. A diverses reprises, en effet, le tribunal correctionnel de Gand avait prononcé la confiscation de sommes d'argent correspondant au montant d'écotaxes éludées (Corr. Gand, 16 septembre 1993, *T.M.R.*, 1994, 281; Corr. Gand, 4 avril 1995, *T.M.R.*, 1996, 375), majoré éventuellement d'un intérêt au taux légal (Corr. Gand, 21 juin 1993, *T.M.R.*, 1994, 260). Dans une affaire où les écotaxes avaient malgré tout fini par être payées, le tribunal a estimé que cette circonstance ne faisait pas disparaître l'avantage patrimonial dans la mesure où, jusqu'à la date de ce paiement tardif, la société en cause avait malgré tout pu jouir de sommes qui ne lui revenaient pas. La confiscation prononcée avait, dès lors, porté sur un montant correspondant aux intérêts — calculés au taux légal — produits par les sommes en cause (Corr. Gand, 17 juin 1993, *T.M.R.*, 1994, 281).



L'interprétation ainsi défendue pourra apparaître fort tatillonne à certains, mais c'est la seule qui nous paraît tirer toutes les conséquences du choix de notre législateur d'opter pour un régime de confiscation de biens.

Il est *certain* que le législateur a entendu permettre la confiscation des profits tirés de toute infraction, quelle qu'elle soit. Et il est *possible* aussi qu'il ait voulu (37) qu'il en soit ainsi quelque fût la nature du profit en question — et même donc si celui-ci ne consiste qu'en l'évitement d'une dette, comme c'est le plus souvent le cas dans l'hypothèse d'une fraude fiscale. Mais, à supposer que tel ait effectivement été son intention, il faut bien reconnaître qu'il s'y est mal pris : en optant, comme il le fit, pour un régime de confiscation de biens — qui suppose nécessairement qu'un lien puisse être établi entre l'infraction commise et un ou plusieurs éléments précis du patrimoine du condamné — il a, de fait, rendu impossible la confiscation du profit consistant simplement en l'évitement d'une dette. Le propre de ce type de profit est en effet de bénéficier au patrimoine de l'auteur de manière globale, « sans qu'il soit possible de l'incarner en son sein » (38), et sans que l'on ne puisse, dès lors, considérer qu'un ou plusieurs éléments déterminés de ce patrimoine présentent le lien requis avec l'infraction commise.

21. — Le droit belge connaît, certes, aussi un mécanisme de confiscation par équivalent. Visé à l'article 43*bis*, alinéa 2, du Code pénal, celui-ci relève, au contraire, d'un régime de confiscation de la valeur, puisqu'il crée au profit de l'Etat une créance susceptible d'être exécutée sur n'importe quelle partie du patrimoine du condamné, en ce compris donc des biens d'origine licite n'ayant aucun lien avec l'infraction.

Mais, outre que cette disposition n'était nullement en cause en l'espèce (39), il ne s'agit que d'un mécanisme accessoire qui, en tant que tel, ne dispense pas de l'exigence d'un lien entre l'infraction commise et certains biens déterminés.

La confiscation par équivalent était déjà possible avant l'entrée en vigueur de la loi du 17 juillet 1990 dans une hypothèse bien particulière : lorsque la peine portait sur des choses de genre mêlées à des choses de même espèce en manière telle qu'elles n'étaient plus individualisées, la Cour de cassation considérait que la confiscation pouvait être exécutée sur une même quantité de choses de même nature (40).

Ainsi, par exemple, dans le cas de sommes d'argent — qui, sauf circonstances exceptionnelles, sont confondues dans le patrimoine de l'auteur avec d'autres sommes et ne peuvent, dès lors, être individualisées — la Cour de

(37) Même si, comme nous croyons l'avoir démontré, cette éventuelle volonté du législateur est très loin d'avoir été formulée de manière univoque, voy. *supra*, point 12.

(38) O. CREPLET, *op. cit.*, pp. 208-209.

(39) La peine de confiscation spéciale prononcée par la Cour d'appel de Mons ayant porté, d'après la motivation de l'arrêt attaqué, sur des biens constituant des avantages patrimoniaux tirés *directement* des infractions commises, et non sur une somme d'argent qui leur serait équivalente. Dans le même sens, voy. O. CREPLET, *op. cit.*, pp. 207 et 208.

(40) Cass., 6 mars 1950, *Pas.*, 1950, I, 471.



cassation avait admis que la peine de confiscation puisse être exécutée sur n'importe quelles sommes se trouvant dans le patrimoine du condamné « même s'il en résult[ait] que le transfert de propriété, réalisé par la confiscation [était] converti, en raison de la nature même des choses confisquées, en une simple créance » (41).

Cette possibilité, réservée jusqu'alors aux choses de genre, a, lors du vote de l'article 43*bis*, alinéa 2, du Code pénal, été étendue à toutes les choses, le législateur ayant souhaité permettre désormais la confiscation par équivalent chaque fois qu'il n'est pas possible de déterminer ce que les avantages patrimoniaux visés à l'article 42, 3°, du même Code sont devenus (42).

Le mécanisme de l'article 43*bis*, alinéa 2, du Code pénal ne présente toutefois qu'un caractère subsidiaire. Le législateur a explicitement précisé, en effet, qu'il y avait un « ordre de priorité » prévu 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* (c'est nous qui soulignons) ont disparu » (43). Il en résulte clairement qu'il doit avoir existé, au départ, des biens ou valeurs ayant un lien avec l'infraction commise pour qu'une confiscation spéciale soit possible, même si, au bout du compte, ayant lieu par équivalent, celle-ci finit par porter sur d'autres biens (44).

C'est d'ailleurs une circonstance qui a été expressément mise en avant pour justifier l'adoption de la loi du 19 décembre 2002 et le régime de répartition de la charge de la preuve introduit à l'article 43*quater* du Code pénal. Pour expliquer la nécessité d'instaurer un tel régime, le ministre de la Justice de l'époque a effectivement fait valoir qu'il « s'avère souvent impossible de prouver l'origine criminelle des avantages patrimoniaux entrant en ligne de compte pour la confiscation » et que « ce problème se pose également dans le cadre de la confiscation de la valeur (art. 43*bis* du Code pénal) : avant que le juge ne puisse confisquer la valeur monétaire

(41) Cass., 20 février 1980, *Pas.*, 1980, I, 745.

(42) Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 1989-1990, 987/1, p. 5.

(43) Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 1989-1990, 987/1, p. 3. C'est précisément ce caractère subsidiaire du régime de confiscation de la valeur organisé par l'article 43*bis*, alinéa 2, du Code pénal, que la thèse de G. STESSENS — séduisante par ailleurs — ne nous paraît pas suffisamment prendre en compte. Défendre, comme il le fait, que cette disposition serait applicable même dans l'hypothèse où les avantages patrimoniaux tirés de l'infraction n'ont jamais été individualisables dans le patrimoine de l'auteur, ne rend pas compte du fait que, en tant que mode de confiscation subsidiaire, celle-ci ne devrait pouvoir être appliquée que si, *ab initio*, les conditions de l'article 42, 3° — en ce compris l'exigence d'un lien entre l'avantage patrimonial à confisquer et l'infraction commise — étaient remplies.

(44) Th. AFSCHRIFT, « Blanchiment et fraude fiscale », *op. cit.*, p. 209. Dans le même sens, voy. aussi J. MESSINE, qui insiste sur le fait que la confiscation par équivalent ne pourra être prononcée que si est faite « la preuve du lien entre l'infraction et les avantages, biens, valeurs et revenus disparus » (« La loi du 17 juillet 1990 modifiant les articles 42, 43 et 505 du Code pénal et insérant un article 43*bis* dans ce même Code », *J.T.*, p. 492). Cette considération a été reprise également par H. BERKMOES, R. VANDAELE et B. DE BIE (*Misdaad loont niet (meer?) : over de bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen en de bestrijding van witwassen*, Bruxelles, Politeia, 1994, p. 36).



correspondant à des avantages patrimoniaux ‘disparus’, il conviendra d’abord de prouver l’origine criminelle des avantages patrimoniaux en question » (45).

Dans l’une et l’autre hypothèse donc — celle qui était déjà prévue par la Cour de cassation avant 1990 et celle qui est expressément visée à l’article 43*bis*, alinéa 2, du Code pénal depuis lors — la confiscation par équivalent ne procède jamais que d’une *conversion* (pour reprendre la propre terminologie de la Cour de cassation) d’une peine de confiscation qui, à l’origine, portait sur une chose précise, mais qui sera exécutée sur n’importe quelle somme se trouvant dans le patrimoine du condamné parce que — du fait de son caractère fongible ou pour toute autre raison — il n’y a pas moyen de déterminer ce que cette chose est devenue (46).

L’hypothèse du profit tiré d’une fraude fiscale est tout autre : dans ce cas là, il n’y a *jamais* eu de chose précise et identifiable pouvant incarner l’enrichissement tiré de l’infraction commise et susceptible d’être confisquée à ce titre. On ne saurait donc parler de *conversion* d’une peine de confiscation de biens en une peine de confiscation de la valeur, car de confiscation de biens, il n’a jamais pu être question. A notre estime, ni la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation ni l’article 43*bis*, alinéa 2, du Code pénal ne sauraient donc être appliqués à ce cas de figure.

22. — Seule cohérente, nous semble-t-il, avec le régime de confiscation de biens qui est le nôtre en droit belge, la solution que nous défendons — à savoir que, faute d’être localisable dans le patrimoine de l’auteur, le profit tiré de l’évitement d’une dette fiscale ne peut faire l’objet d’une peine de confiscation spéciale — ne paraît pas non plus choquante d’un point de vue de politique criminelle.

Si l’on considère, en effet, que l’objectif de la peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés de l’infraction est de priver les criminels du produit de leurs activités illicites (47), ce résultat peut, en l’occurrence, tout aussi bien être atteint par la voie de l’imposition fiscale.

Il est vrai que — pour autant que l’on admette qu’elle soit applicable en matière d’évitement frauduleux de l’impôt — la peine de confiscation spéciale pourrait viser non seulement l’avantage primaire tiré de l’infraction (à savoir l’impôt éludé), mais aussi les éventuels revenus tirés de cet avantage investi. Si l’on prend en compte, toutefois, les possibilités étendues dont dispose le fisc de fixer des accroissements d’impôt et/ou d’infliger des sanctions administratives, tout porte à croire que ce n’est que dans des cas

(45) Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2001-2002, 50-1601/1, p. 30.

(46) Dans le même sens, voy. M. MORIS qui souligne que « la confiscation spéciale vise des biens précis, *identifiables* dans le patrimoine du condamné, *ou qui l’ont été* (c’est nous qui soulignons) » (*op. cit.*, p. 428).

(47) Nous verrons toutefois que, dans la conception de la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux qui prévaut en droit belge, une finalité proprement punitive (l’idée de châtier le coupable) vient s’ajouter à cette finalité restauratrice (voy., *infra*, point 31).



tout à fait exceptionnels que l'assiette de la peine de confiscation pourrait être plus étendue que celle de l'imposition fiscale (48).

23. — A l'inverse, et comme nous allons le voir immédiatement, la solution pour laquelle opte la Cour de cassation pourrait conduire à ce que le profit tiré de l'infraction commise doive être remboursé deux fois à l'État, ce qui, d'un point de vue de politique criminelle, nous paraît difficilement justifiable.

II. — DU CUMUL ÉVENTUEL ENTRE LA PEINE DE CONFISCATION SPÉCIALE ET L'IMPOSITION FISCALE

24. — A l'estime de la Cour de cassation, le fait d'éviter frauduleusement une charge d'impôt peut donc constituer un avantage patrimonial susceptible de faire l'objet d'une peine de confiscation spéciale. Dont acte. La controverse rebondit toutefois aussitôt. Car à supposer même que l'économie d'une dépense — caractéristique de la plupart des infractions fiscales — puisse être considérée comme un avantage patrimonial, plusieurs auteurs considèrent que celui-ci disparaît une fois que l'impôt est enrôlé et/ou payé (a). On peut aussi se demander si, inversement, le recouvrement de la dette fiscale reste possible une fois la peine de confiscation exécutée (b).

a. — *De l'application de la peine de confiscation spéciale malgré l'enrôlement et/ou le paiement de l'impôt*

25. — Une fois rattrapé par le fisc qui procède à son égard à un enrôlement d'office, il semble difficile de considérer encore que le contribuable s'est enrichi, puisque, malgré l'évitement recherché, l'impôt qui devait le frapper finit quand même par être mis à sa charge et pourra faire l'objet d'un recouvrement, le cas échéant forcé, de la part du fisc (49). « On cherchera en vain », alors, « l'avantage patrimonial finalement obtenu par le contribuable indélicat » (50).

26. — Telle était précisément la thèse développée par les prévenus dans la seconde branche de leur premier moyen : puisque le fisc avait procédé à leur charge à un enrôlement d'office, en principal et en accroissements, ils faisaient valoir que l'infraction fiscale commise ne leur avait en réalité nul-

(48) Dans le même sens, voy. G. STESSENS, « Over de beperkte fiscale roeping van de witwaswetgeving », *op. cit.*, p. 323.

(49) En ce sens, voy. Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, pp. 220-221.

(50) E. BOIGELOT, *op. cit.*, p. 364. Dans le même sens, voy. aussi R. TOURNICOURT (« Witwassen van geld is gelijk aan heling », *Fiskoloog*, 1991, n° 355, p. 6) et H. BOSMA (*op. cit.*, p. 217) qui considèrent tous deux que ce n'est que dans l'hypothèse où il n'y a pas encore eu d'impôt enrôlé au moment où le juge pénal statue que la confiscation de l'avantage correspondant à l'impôt éludé peut être prononcée.



lement permis d'éviter le paiement de l'impôt, et qu'il ne pouvait dès lors être question d'un quelconque bénéfice financier tiré de l'infraction (51).

27. — Ce second argument est, lui aussi, balayé d'un revers de la main par la Cour de cassation. Selon la Cour, en effet, l'avantage patrimonial résultant de l'évitement d'un impôt « ne disparaît pas du seul fait de l'enrôlement ».

28. — L'affirmation est péremptoire et nullement motivée. Seules les conclusions de M. l'avocat général SPREUTELS sont de nature à étayer quelque peu la prise de position de la Cour. Au point 11 de celles-ci, on peut lire, en effet, que « le simple fait que le fisc dispose à la suite d'un enrôlement, d'un titre exécutoire lui permettant de recouvrer le montant de l'impôt éludé » ne saurait en lui-même « faire obstacle au prononcé de la confiscation de l'avantage patrimonial correspondant à son montant », dans la mesure où « la confiscation est une peine » dont l'objet « n'a pas le caractère d'un impôt ».

29. — La solution serait-elle identique si au lieu d'avoir seulement été enrôlé, l'impôt en question avait déjà été perçu par le fisc au moment où le juge pénal statue ? La Cour de cassation est muette sur ce point, et plusieurs commentateurs en ont déduit qu'elle pourrait, à l'avenir, tempérer sa position en considérant que si l'enrôlement ne fait pas disparaître l'avantage patrimonial tiré de la fraude fiscale, celui-ci disparaît, par contre, une fois l'impôt payé (52). Certains ont même estimé que les conclusions du parquet général semblaient aller dans ce sens (53).

30. — Personnellement, la position de M. l'avocat général SPREUTELS sur cette question ne nous paraît pas augurer d'un tel tempérament. Il se contente en effet d'écrire qu'il « paraît *logique* (c'est nous qui soulignons) de considérer que si l'impôt a été enrôlé et recouvré, la confiscation de l'avantage patrimonial correspondant à son montant ne pourra plus être prononcée » (54). Et l'avocat général de renvoyer sur ce point au caractère faculta-

(51) Sauf pour les juges à constater — *quod non* — que si l'infraction n'avait pas été commise, ils auraient été redevables de cotisations plus importantes que celles enrôlées d'office à leur charge.

(52) Voy. notamment, O. QUERINJEAN, « Fin du secret bancaire », *La Libre Belgique*, 22 novembre 2003 ; M. ELOY et M.P. DONEA, « Les avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale peuvent-ils être confisqués ? », *L'Echo*, 9 décembre 2003 ; G. STESSENS, « Confiscation des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale », *op. cit.*, p. 3 ; J. SPEECKE, *op. cit.*, p. 146.

(53) G. STESSENS, « Zwart geld ten eeuwigen dage in de strafrechtelijke greep van het parket ? », *op. cit.*, p. 183 et E. BOIGELOT, *op. cit.*, p. 363. À l'estime de ce second auteur, il serait toutefois illogique autant qu'inique de faire une distinction selon que l'impôt en cause a simplement été enrôlé ou déjà été perçu. Selon lui, « distinguer enrôlement et paiement n'a guère de sens sur un plan fiscal : en effet, lorsqu'un impôt est enrôlé, il est, par essence recouvré. Sauf hypothèse commune à toutes les dettes, où le contribuable n'a plus ou pas les moyens de s'acquitter des montants réclamés, et que son insolvabilité persiste, il y aura donc bien une double charge qui frappera le contribuable » (*ibid.*). Et cette solution est en outre « de nature à entraîner des discriminations inacceptables, selon que l'administration fiscale est diligente ou pas » (*idem*, p. 364).

(54) Voy. le point 11 de ses conclusions.



tif de la peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction.

Ce caractère facultatif implique toutefois uniquement que la peine de confiscation *pourrait ne pas* être prononcée dans l'hypothèse visée, mais non qu'elle *ne pourrait pas* l'être, ce qui est évidemment tout différent...

Ainsi comprise, la thèse de M. l'avocat général SPREUTELS semble en fait très proche de celle qui fut défendue en son temps par M. le président ROZIE (55) : on peut supposer que le juge pénal renoncera à prononcer la peine de confiscation dans le cas où l'impôt que le contribuable avait cherché à éluder a malgré tout été payé, mais cette seule circonstance ne constitue pas un obstacle de droit au prononcé de la peine de confiscation, puisque celle-ci suppose uniquement qu'un avantage patrimonial ait été tiré de l'infraction, même si ledit avantage sort ensuite du patrimoine de l'auteur à la suite d'une taxation fiscale.

31. — La question de savoir si la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale continue de pouvoir être prononcée une fois que l'impôt a été payé nous paraît, en réalité, indissociable d'une réflexion sur la finalité que l'on assigne à une confiscation de ce type.

Si l'on considère, en effet, que celle-ci poursuit une finalité restauratrice et qu'au travers de la confiscation spéciale de l'avantage patrimonial tiré de l'infraction, il s'agit de rétablir le *status quo ante* en évitant que le prévenu, bien que sanctionné, ne puisse conserver le bénéfice qu'il a retiré du délit, il n'y a aucune raison de permettre que la confiscation en question soit encore prononcée une fois que ce bénéfice a disparu — fût-ce par une autre voie, fiscale en l'occurrence.

Si, au contraire, on assigne à la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux une finalité proprement punitive et qu'on estime qu'en prononçant cette confiscation spéciale, il s'agit de châtier les agissements du condamné en s'en prenant à son patrimoine, on peut tout à fait concevoir qu'une telle peine patrimoniale soit prononcée même si, en réalité, l'avantage tiré de l'infraction n'existe plus.

Dans cette seconde conception, la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux perd toutefois, nous semble-t-il, de sa spécificité et en vient à s'apparenter à une simple peine d'amende. C'est la raison pour laquelle nous aurions plutôt tendance à considérer que la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux devrait être conçue comme permettant de priver l'auteur du seul *profit* qu'il a retiré de l'infraction, entendu au sens du gain patrimonial réel qui en est résulté.

Force est cependant de constater que telle n'est pas la philosophie qui prévaut en droit belge. La confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés de l'infraction y est qualifiée de peine (56), ce qui peut déjà être l'indice d'une prise de distance par rapport à une finalité exclusivement

(55) M. ROZIE, *op. cit.*, pp. 214-215.

(56) Comme en atteste son classement sous la section VI du chapitre II du livre I^{er} du Code pénal, intitulée « Des peines communes aux trois espèces d'infractions ».



restauratrice (57). Un autre élément nous paraît toutefois plus déterminant encore : lors des travaux préparatoires ayant précédé le vote de la loi du 17 juillet 1990, il a été précisé qu'en évaluant les avantages patrimoniaux tirés de l'infraction, les juges pourraient prendre en compte les montants bruts et qu'ils ne devraient pas tenir compte des frais causés par la réalisation de celle-ci (58). De cette position qui a, depuis lors, été confirmée par la Cour de cassation (59), il résulte clairement que — telle que conçue en droit belge — la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés de l'infraction poursuit, au moins pour partie, une finalité proprement punitive : elle ne doit pas nécessairement se limiter à annuler les conséquences de l'infraction commise mais elle peut, au contraire, avoir pour effet de placer la personne condamnée dans une situation patrimoniale ou financière plus désavantageuse que si l'infraction n'avait pas été commise. Au regard d'une telle conception, il nous paraît difficile de soutenir — *de lege lata* à tout le moins — que l'enrôlement ou même le paiement de l'impôt dû pourraient empêcher le prononcé d'une peine de confiscation spéciale (60).

b. — *Du recouvrement ultérieur de la dette fiscale après exécution de la peine de confiscation*

32. — Reste à examiner la question inverse : une fois exécutée la peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés de l'infraction fiscale, peut-on considérer que celle-ci fait obstacle au recouvrement ultérieur de la dette fiscale ?

33. — A première vue, on pourrait être tenté de le soutenir. Si on admet, en effet, le principe de la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une fraude fiscale, il faut bien reconnaître qu'en pareil cas, les avantages — primaires à tout le moins (61) — sur lesquels peut porter la confiscation — et qui sortiront à ce titre du patrimoine du condamné au

(57) Sur l'écart qui existe toutefois fréquemment entre les termes du langage juridique et les réalités qu'ils sont censés recouvrir, voy. notamment M. VAN DE KERCHOVE, « Des mesures répressives aux mesures de sûreté et de répression. Réflexions sur le pouvoir mystificateur du langage », *Rev. dr. pén.*, 1976-77, pp. 245 et s.

(58) Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 1989-1990, 987/1, p. 5.

(59) Cass., 18 février 1997, *Pas.*, 1997, I, 248 et Cass., 29 mai 2001, *Pas.*, 2001, 989.

(60) Si l'on admet, par exemple, que les revenus tirés de la location de chambres d'étudiants aménagés en infraction aux prescriptions urbanistiques peuvent être intégralement confisqués au titre d'avantages patrimoniaux visés à l'article 42, 3°, du Code pénal, même si, eu égard au coût des travaux de transformation, l'infacteur n'a en réalité pas eu le temps de retirer de cette location un quelconque profit réel (ce qui était le cas dans l'espèce ayant donné lieu à l'arrêt de cassation du 18 février 1997 ; sur les circonstances de cette affaire, voy. A. VANDEPLAS, « De verbeurdverklaring van vermogensvoordelen en winsten », *R.W.*, 1997-98, p. 301), il n'y a guère de raison, nous semble-t-il, de réserver un sort différent à l'hypothèse dans laquelle un tel profit a existé un temps, mais a disparu depuis.

(61) Il est possible, bien entendu, qu'à ces avantages primaires viennent s'ajouter également des avantages secondaires, correspondant aux *revenus* produits par les premiers. En ce cas, la peine de confiscation pourrait porter sur une somme d'argent supérieure à (mais englobant néanmoins) l'impôt éludé par le contribuable.

profit de l'Etat — correspondent au montant de l'impôt élué (62). Et il peut sembler de bon sens de considérer, dès lors, que l'exécution de cette peine de confiscation est aussi un mode de paiement — anticipé, le cas échéant — de la dette fiscale (63). Certains passages des conclusions de M. l'avocat général SPREUTELS semblent d'ailleurs aller en ce sens, où l'on peut lire que, « en principe », les avantages confisqués et restitués à l'Etat « viendront en déduction des sommes dues à celui-ci par le condamné ».

34. — Quelques lignes plus loin, le même avocat général écrit toutefois que, même lorsque « le montant de l'impôt élué a été confisqué et restitué au fisc, celui-ci peut encore théoriquement en exiger le paiement par les voies fiscales, s'il en a la possibilité légale ». Et M. SPREUTELS de renvoyer à cet égard à une jurisprudence bien établie qui admet la taxation du produit d'une infraction ayant déjà fait l'objet d'une confiscation, au motif que cette dernière est une peine et non un impôt ou une charge déductible.

35. — Et c'est bien là que gît une fois de plus le nœud de la question.

Si l'on considère, en effet, que la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction poursuit une finalité proprement punitive, et qu'elle est destinée à châtier le coupable en s'en prenant à son patrimoine plutôt qu'à rétablir l'équilibre perturbé par l'infraction en le privant des seuls *profits* qu'il a pu en retirer, il paraît difficile de contester que cette peine puisse être suivie d'une imposition fiscale. Car, dans une telle conception, les deux mesures poursuivent une finalité propre (la confiscation punit, là où le droit fiscal taxe) et, en tant que telles, elles devraient pouvoir être imposées cumulativement, même si leur objet (l'impôt élué) et leur bénéficiaire (l'Etat) sont identiques (64).

(62) Et donc à celui de l'enrôlement, en principal à tout le moins : c'est à juste titre, en effet, que dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de cassation annoté, la Cour d'appel de Mons a considéré que les accroissements (et il en irait de même d'éventuelles amendes administratives) enrôlés à charge du contribuable fraudeur ne pouvaient pas être considérés comme des profits tirés de l'infraction commise, dès lors qu'ils n'avaient jamais fait partie de son patrimoine. Dans le même sens, voy. M. ROZIE, *op. cit.*, p. 214.

(63) Voy. notamment, en ce sens, R. TOURNICOURT, *op. cit.*, p. 6 et A. VAN ROOSBROECK, *op. cit.*, p. 1065. Pour ce dernier auteur, tel devrait *a fortiori* être le cas si l'administration fiscale s'est constituée partie civile et que l'objet de la confiscation lui est attribué à ce titre, conformément au troisième alinéa de l'article 43bis du Code pénal (qui prévoit l'attribution des choses confisquées à la partie civile lorsqu'elles lui appartiennent ou qu'elles constituent le substitut ou l'équivalent de choses qui lui appartiennent). A notre estime, une telle hypothèse est toutefois inenvisageable, dès lors que — d'après une jurisprudence désormais bien établie de la Cour de cassation — la constitution de partie civile de l'administration fiscale n'est recevable que si elle porte sur un préjudice pour lequel la législation fiscale ne prévoit pas de possibilité propre de réparation, et non lorsqu'elle a pour objet le paiement de l'impôt élué et de ses accessoires (voy. Cass. 9 décembre 1997, *Pas.*, 1997, I, 1382; Cass. 8 septembre 1999, *Pas.*, 1999, I, 441; Cass., 14 février 2001, *Pas.*, 2001, 279).

(64) L'avocat général SPREUTELS semble ne pas nécessairement exclure que le principe général de droit selon lequel nul ne peut s'enrichir sans cause aux dépens d'autrui puisse être invoqué en pareille hypothèse (voy. le point 11 de ses conclusions), mais, à notre estime, une des conditions d'application dudit principe fait clairement défaut en l'espèce — du moins, et toujours, si l'on considère que la confiscation spéciale vise à châtier le fraudeur — puisque l'enrichissement de l'Etat provient alors de l'application com-



36. — Or, précisément, nous avons vu qu'en droit belge, c'est bien une telle conception au moins pour partie punitive de la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux qui prévaut, et c'est que ce qui explique sans doute que la possibilité de faire suivre celle-ci d'une imposition fiscale ait été admise de longue date par notre jurisprudence. La Cour de cassation se prononçait en effet en ce sens en 1955 déjà.

A deux reprises, cette année-là (65), elle eut à connaître de pourvois formés par d'anciens collaborateurs qui avaient vu les bénéficiaires tirés de leurs activités de collusion avec l'ennemi être successivement confisqués (66) puis imposés (67). Dans l'un et l'autre cas, la Cour rejeta toutefois les pourvois formés, estimant que confiscation et imposition pouvaient être intégralement cumulées dès lors qu'il s'agissait de mesures de nature différente (68).

37. — Ces mêmes principes furent appliqués, plus récemment, par la Cour d'appel de Bruxelles dans une affaire d'espionnage mené au profit d'une puissance étrangère par un colonel de l'armée belge (69).

Après que la Cour militaire ait condamné l'intéressé du chef de trahison et ait prononcé la confiscation (70) d'une somme de quelque 4,5 millions de francs belges correspondant au profit qu'il avait tiré de ces activités illicites, l'administration fiscale décida d'imposer ce même profit au titre de bénéfices et profits occasionnels (art. 90, 1^o CIR).

Une cotisation fut établie en ce sens, majorée d'un accroissement d'impôt de 50 % pour absence de déclaration avec intention frauduleuse. Le colonel étant entre-temps devenu insolvable, l'administration fiscale signifia un commandement de payer à son épouse, dont il vivait séparé de fait.

binée d'une sanction pénale et d'une imposition fiscale qui ont chacune une cause propre (la punition, dans un cas, la taxation, dans l'autre).

(65) Cass. 28 juin 1955, *Pas.*, 1955, I, 1173 et Cass., 23 septembre 1955, *Pas.*, 1956, I, 32.

(66) Sur la base de l'article 123^{ter} Code pénal qui dispose que le profit tiré de diverses infractions de collusion avec l'ennemi devra être déclaré acquis au Trésor.

(67) Les bénéficiaires résultant de fournitures et de prestations à l'ennemi faisant, par ailleurs, l'objet d'un impôt spécial prévu par une loi du 15 octobre 1945.

(68) Le second de ces deux arrêts donna lieu à un question parlementaire : évoquant la décision de la Cour et estimant inéquitable qu'une personne doive rembourser deux fois la même somme à l'Etat, un sénateur interpella en effet le ministre des Finances pour savoir s'il envisageait « de prendre une mesure en vue de mettre fin à cette 'double' sanction financière ». Le ministre répondit par la négative : après avoir rappelé que la confiscation et l'imposition des bénéficiaires résultant de fournitures et de prestations à l'ennemi reposaient sur une base juridique distincte, il fit valoir qu'aucune révision législative n'était nécessaire pour corriger les éventuelles iniquités auxquelles leur cumul pourrait donner lieu, le pouvoir de remettre éventuellement la confiscation par voie de grâce devant, à son estime, suffire à cet égard (voy. *Q.R.*, Sénat, 1956-1957, question n^o 15 du 10 janvier 1957, p. 146).

(69) Bruxelles, 12 octobre 2000, *T.F.R.*, 2001, pp. 58 et s., et note S. HUYGHE, « Verbeurdverklaarde vermogensvoordelen zijn belastbaar ». Pour d'autres commentaires du même arrêt, voy. aussi G. STESSENS, « Imposable bien que confisqué ? », *Fiscologue*, 2000, n^o 776, pp. 4-5 et P. BELLEN, « Les trente deniers de Judas : revenus divers », *Act. Fisc.*, 2001, n^o 5, pp. 1-4.

(70) Sur la base, ici aussi, de l'article 123^{ter} Code pénal.



Devant la cour d'appel, celle-ci contestait la validité des cotisations établies à charge de son époux, lesquelles ne reposaient, selon elle, sur aucune base imposable, puisque les revenus illégaux avaient été déclarés acquis au Trésor par la Cour militaire. A son estime, la Cour militaire s'était bornée, ce faisant, à constater que le produit de l'infraction appartenait à l'Etat *ab initio* et que son mari n'en avait dès lors jamais été propriétaire, mais tout au plus détenteur.

Ce prétendu caractère déclaratif de la confiscation fut toutefois rejeté — à juste titre, nous semble-t-il — par la Cour d'appel de Bruxelles. Selon la cour, la confiscation ne signifie pas que les revenus délictueux ont toujours appartenu à l'Etat; elle ne le rend au contraire propriétaire du fruit du crime que du jour où elle est prononcée.

La cour n'admit pas davantage que la dette fiscale ait été éteinte ensuite de la confiscation prononcée par la Cour militaire, rappelant, à cette occasion, que la confiscation du profit tiré de l'infraction « constitue une peine » et qu'elle « ne présente en aucune manière le caractère d'un impôt ou d'une dépense déductible fiscalement » (71).

38. — Si c'est la nature distincte de la confiscation (punition) et de l'imposition (taxe) qui justifie qu'elles puissent le cas échéant être appliquées successivement, ne faut-il pas en déduire que la confiscation prononcée doit au moins faire obstacle à une répression administrative ultérieure ?

Afin d'assurer la préservation des droits du Trésor, le fisc dispose en effet d'importants pouvoirs de sanction propres (72). Il peut, en particulier, infliger des amendes administratives ou fixer des accroissements d'impôt. La Cour de cassation a reconnu que, bien qu'infligées par une autorité administrative, ces sanctions peuvent dans certains cas être considérées comme étant pénales au sens des articles 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (73).

(71) L'article 53, 6° CIR précise d'ailleurs expressément que la confiscation ne présente pas le caractère d'une dépense déductible.

(72) E. WILLEMART, « Les amendes fiscales et les droits du contribuable », *J.T.*, 1999, p. 757.

(73) Cass., 25 mai 1999, *Pas.*, 1999, I, 307. La Cour de cassation a, à cette occasion, énuméré cinq critères qui doivent permettre de décider si une sanction administrative en matière fiscale revêt un caractère pénal : il y aurait lieu, à cet effet, de vérifier si 1. elle concerne sans distinction tous les contribuables et non uniquement un groupe déterminé doté d'un statut particulier, 2. elle prescrit un comportement déterminé et prévoit une sanction en vue de son respect, 3. elle ne concerne pas seulement une réparation pécuniaire d'un préjudice mais tend essentiellement à sanctionner afin d'éviter la réitération d'agissements similaires, 4. elle se fonde sur une norme à caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif, 5. elle est très sévère eu égard à son montant. Pour une critique de cette appréciation au cas par cas, voy. S. NUDELHOLC et J. KIRKPATRICK, « Le contrôle judiciaire des amendes fiscales et le principe de proportionnalité », cette Revue, 2002, pp. 631-632.



On pourrait être tenté d'en déduire qu'en raison du principe *ne bis in idem* (74), de telles sanctions administratives à caractère répressif ne pourront plus être imposées si une condamnation répressive, à une peine de confiscation par exemple, a déjà été prononcée pour le même fait.

Telle n'est toutefois pas l'interprétation de notre Cour de cassation qui a jugé, au contraire, que le principe *ne bis in idem* « ne fait pas obstacle à ce que les autorités belges prévoient des sanctions de diverse nature pour une même infraction, les unes régies par le système répressif national, les autres par le régime de la sanction administrative, même si cette sanction administrative revêt un caractère répressif au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ». Tout au plus convient-il, à l'estime de la Cour, que le juge appelé à contrôler une sanction administrative à caractère répressif au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales puisse « avoir égard aux sanctions pénales antérieurement prononcées du chef de la même infraction » (75).

39. — A suivre l'enseignement de la Cour de cassation, il est donc clair que, non seulement, confiscation et imposition peuvent être cumulées, mais qu'en outre, un tel cumul reste possible même si l'administration fiscale impose par ailleurs des accroissements d'impôts et/ou des amendes administratives.

On peut se demander, toutefois, si de telles possibilités restent dans les limites d'une juste répression...

III. — DE L'APPLICATION DE L'INFRACTION DE BLANCHIMENT EN MATIÈRE DE FRAUDE FISCALE

40. — En tant que telle, la question de l'application éventuelle de l'infraction de blanchiment aux profits issus d'une fraude fiscale était étrangère à la cause soumise à la Cour de cassation. Elle présente néanmoins un lien étroit avec la problématique de la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale, puisque le champ d'application de l'infraction de blanchiment prévue aux points 2° à 4° de l'article 505, alinéa 1^{er}, du Code pénal est déterminé par référence à la notion d'avan-

(74) Le principe *ne bis in idem* — en vertu duquel nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif — est, en droit belge, considéré comme un principe général de droit (voy. notamment Cass., 22 février 1971, *Pas.*, 1971, I, 569). Il est consacré également à l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, de même qu'à l'article 4 du Protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (que la Belgique n'a toutefois ni signé ni ratifié).

(75) Cass., 5 février 1999 et 24 janvier 2002, cette Revue, 2002, pp. 573 et s. Pour une critique de cette jurisprudence, qui semble en retrait par rapport aux standards de la Cour européenne des droits de l'homme, voy. E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 762, ainsi que S. NUDELHOLC et J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, pp. 643-645.



tages patrimoniaux susceptibles de confiscation spéciale au sens de l'article 42, 3° du même Code.

En ses points 2° à 4°, l'article 505, alinéa 1^{er}, du Code pénal vise en effet, « ceux qui auront acheté, reçu en échange ou à titre gratuit, possédé, gardé ou géré des choses visées à l'article 42, 3°, alors qu'ils en connaissaient ou devaient en connaître l'origine », « ceux qui auront converti ou transféré des choses visées à l'article 42, 3°, dans le but de dissimuler ou de déguiser leur origine illicite ou d'aider toute personne qui est impliquée dans la réalisation de l'infraction d'où proviennent ces choses, à échapper aux conséquences juridiques de ses actes » et « ceux qui auront dissimulé ou déguisé la nature, l'origine, l'emplacement, la disposition, le mouvement ou la propriété des choses visées à l'article 42, 3°, alors qu'ils en connaissaient ou devaient en connaître l'origine » (76).

41. — Il est clair, dès lors, que ce sont uniquement les profits que l'on peut confisquer qui peuvent également faire l'objet d'une infraction de blanchiment, et c'est la raison pour laquelle ces deux questions ont généralement été examinées ensemble par la doctrine.

42. — Fort logiquement, les tenants de la thèse de l'inexistence d'avantages patrimoniaux susceptibles de confiscation en cas de fraude fiscale ont également soutenu que l'article 505 du Code pénal est inapplicable aux infractions fiscales : comme, à leur estime, une fraude fiscale ne crée en principe (77) pas d'avantage patrimonial pouvant faire l'objet d'une confiscation spéciale, la fraude fiscale ne pourrait pas non plus entrer dans le champ d'application de l'infraction de blanchiment telle que prévue à l'article 505 du Code pénal (78).

43. — Les tenants de la thèse de la confiscabilité de principe du profit tiré de la fraude fiscale ne voient, au contraire, aucune raison de considérer

(76) L'infraction de blanchiment a été introduite en droit belge 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. Seules les personnes ayant acheté, reçu, possédé, gardé ou géré des biens d'origine illicite étaient toutefois initialement visées (art. 505, alinéa 1^{er}, 2°, du Code pénal). Ultérieurement, une loi du 7 avril 1995 a élargi l'incrimination de blanchiment, rajoutant à l'alinéa 1^{er} de l'article 505 du Code pénal, les points 3° et 4°, de manière à viser désormais également l'injection de capitaux dans le système financier et non plus leur seule réception. Dans ces deux nouveaux cas, il fut en outre précisé que le blanchisseur pourrait aussi être l'auteur de l'infraction qui est à l'origine des fonds (art. 505, alinéa 2, du Code pénal). La même loi a également eu pour objet de rendre punissable la tentative du délit de blanchiment (art. 505, alinéa 4, du Code pénal) et de conférer au blanchiment le caractère d'une infraction continue (même si, en réalité, cela résulte uniquement de l'exposé des motifs de la loi du 7 avril 1995 — voy. *Doc. Parl.*, Sénat, 1994-1995, n° 1323/I, p. 9 — et non, en tant que tel, du nouveau texte de l'article 505 du Code pénal).

(77) Sauf dans les cas exceptionnels où l'auteur de l'infraction fiscale perçoit effectivement une chose et ne se contente pas d'éviter la dette d'impôt.

(78) Pour une illustration de cette première thèse, voy., en particulier, Th. AFSCHRIFT et A. ROMBOUTS, *op. cit.*, p. 616; Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 211; M. MORIS, *op. cit.*, p. 430; Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 49 et L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht, op. cit.*, p. 164, n° 294.



que ce profit ne pourrait pas également être blanchi au sens de l'article 505 du Code pénal (79).

Le législateur semble être récemment venu apporter de l'eau à leur moulin en prévoyant que ne pourront plus faire l'objet de poursuites pénales du chef (notamment) de blanchiment, les personnes qui auront fait une déclaration libératoire unique (DLU) dans les conditions de la loi du 31 décembre 2003, et qui auront payé les montants dus en raison de cette déclaration (80). A l'estime de certains auteurs, le législateur aurait, ce faisant, implicitement admis que l'infraction de blanchiment peut être appliquée aux avantages patrimoniaux tirés d'une fraude fiscale, sans quoi ce mécanisme exonérateur n'aurait pas eu de raison d'être (81).

44. — D'autres auteurs, par contre, font valoir que le législateur a simplement cherché à garantir la sécurité juridique sans laquelle le mécanisme de la DLU n'aurait pu fonctionner et que cela supposait nécessairement qu'il exclue tout doute quant aux possibilités de poursuivre du chef de blanchiment, mais que, ce faisant, il n'a pas nécessairement entendu

(79) Voy., en particulier, A. DE NAUW, « De verschillende luiken van het wettelijk systeem tot bestraffing en tot voorkoming van het witwassen van gelden en de fiscale fraude », *op. cit.*, pp. 226-227 ainsi que R. VERSTRAETEN et D. DEWANDELEER, *op. cit.*, pp. 690-691.

(80) Voy. l'article 7 de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique (*Mon. b.*, 6 janvier 2004) libellé comme suit : « Les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 207/1 et 207bis du Code des taxes assimilées au timbre, dans la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs et ses arrêtés d'exécution et dans l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants et ses arrêtés d'exécution, ou d'infractions visées à l'article 505 du Code pénal, dans la mesure où elles visent les avantages patrimoniaux tirés directement des infractions précitées ou les biens et valeurs qui leur ont été substitués ou les revenus de ces avantages investis (c'est nous qui soulignons), ainsi que les personnes qui sont coauteurs ou complices de telles infractions au sens des articles 66 et 67 du Code pénal, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef si elles n'ont pas fait l'objet avant la date de l'introduction des déclarations prévues à l'article 2, § 1^{er}, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces infractions et si une déclaration spéciale a été effectuée dans les conditions de la présente loi et ont payé les montants dus en raison de cette déclaration spéciale ».

(81) Voy. R. VERSTRAETEN, « De wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte », *A.F.T.*, 2004, p. 18 : « In afwachting van een rechtspraak die ook deze knoop doorhakt, is het hoe dan ook zo dat de wetgever impliciet de toepasselijkheid van art. 505 van het Sw. op vermogensvoordelen uit 'gewone' fiscale misdrijven wel lijkt aan te nemen. In het tegenovergestelde geval was het immers niet nodig om voor dergelijke misdrijven een 'bevrijdingsmechanisme' in te stellen ». Dans le même sens, voy. aussi A. DE NAUW, « Over belastingontduiking, voordeelsontneming en witwassen », *op. cit.*, p. 429 et J. SPEECKE, *op. cit.*, p. 147.



prendre position sur la question de l'application du délit de blanchiment en matière de fraude fiscale. C'est le cas, en particulier, de G. STESENS (82).

Partisan, comme nous l'avons vu, d'une thèse intermédiaire en ce qui concerne la possibilité de confisquer le produit d'une fraude fiscale, G. STESENS soutient que le profit lié à l'évitement frauduleux d'un impôt (83) n'est pas susceptible de blanchiment, non pas parce qu'il ne pourrait pas constituer un avantage patrimonial au sens de l'article 42, 3°, du Code pénal, mais en raison de l'impossibilité de localiser ce type d'avantage dans le patrimoine du fraudeur, alors même que la présence d'avantages patrimoniaux illicites identifiables en tant que tels est un élément constitutif de l'infraction de blanchiment (84).

Rappelons qu'à l'estime de ce dernier auteur, la notion d'avantages patrimoniaux visée à l'article 42, 3°, du Code pénal revêt une double signification (85) : elle renvoie tantôt au profit généré par l'infraction, conçu de manière générale et théorique, en dehors de toute imputation de celui-ci dans le patrimoine de l'auteur, et tantôt aux éléments patrimoniaux incarnant ce profit et qui pourraient, seuls, être confisqués selon le régime de confiscation de biens visé à l'article 42, 3°, du Code pénal (86). La question se pose dès lors de savoir dans quelle acception il faut entendre la notion d'avantages patrimoniaux dans le cadre du renvoi opéré par l'article 505 du Code pénal à l'article 42, 3°, du même Code : en incriminant le blanchiment d'avantages patrimoniaux tirés d'une infraction, le législateur visait-il uniquement les choses individualisées qui incarnent ces avantages patrimoniaux ou, au contraire, tout avantage, au sens le plus large du terme, et en ce compris donc celui qui ne pourrait faire l'objet que d'une confiscation par équivalent, faute d'avoir jamais été individualisable dans le patrimoine de l'auteur ?

(82) Évoquant l'article 7 de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique, G. STESENS écrit : « De voorstanders van de toepassing van art. 505 Sw. ten aanzien van vermogensvoordelen uit fiscale misdrijven, zullen zich door middel van een *a contrario* redenering ongetwijfeld op deze bepaling beroepen om hun gelijk te ondersteunen. Ik durf weerom te betwijfelen of de werkelijke wil van de wetgever daarmee recht wordt gedaan : door het inschrijven van een strafuitsluitende verschoningsgrond in de fiscale amnestiewet heeft de wetgever beoogd de voor deze amnestieoperatie noodzakelijke rechtszekerheid te creëren. Zulks kon enkel door elke twijfel omtrent de mogelijke vervolging wegens witwassen radicaal uit te sluiten. Of de wetgever daarmee stelling heeft willen innemen in het hierboven weergegeven doctrinair debat valt te betwijfelen » (« Zwart geld ten eeuwigen dage in de strafrechtelijke greep van het parket ? », *op. cit.*, p. 183).

(83) De même qu'à l'économie frauduleuse de n'importe quelle dépense.

(84) G. STESENS, « Over de beperkte fiscale roeping van de witwaswetgeving », *op. cit.*, pp. 328-330 ; « Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling van witwassen », *op. cit.*, pp. 1078-1080 ; « De Belgische strafrechtelijke witwaswetgeving », *op. cit.*, pp. 70-75 ; « Zwart geld ten eeuwigen dage in de strafrechtelijke greep van het parket ? », *op. cit.*, p. 182.

(85) Voy., *supra*, point 14, ainsi que, dans le même sens, O. CREPLET, *op. cit.*, p. 206.

(86) Ce qui n'empêche, à son estime, les autres types de profits, qui ne peuvent être incarnés dans le patrimoine de l'auteur, d'être malgré tout susceptibles de confiscation par équivalent sur la base de l'article 43bis, alinéa 2, du Code pénal (voy., *supra*, point 15 et, pour une appréciation critique de cette thèse, la note 43).



Pour G. STESSENS, seule la première solution est défendable. Si l'article 505, alinéa 1^{er}, 2^o à 4^o, du Code pénal rend punissables un certain nombre de comportements (*a priori* parfaitement licites, comme le fait de gérer des biens), c'est, en effet, uniquement dans la mesure où ils sont posés en rapport avec des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction, et à la condition expresse que l'auteur du blanchiment ait connu ou dû connaître leur origine illicite, ce qui suppose nécessairement que les avantages en question soient reconnaissables dans le patrimoine de l'auteur de l'infraction de base (87).

Ce n'est pas à dire que l'avantage patrimonial concerné doit nécessairement encore être individualisable au moment où les opérations visées à l'article 505 du Code pénal sont posées pour qu'il puisse être question de blanchiment. Ainsi, par exemple, il va de soi que si un banquier accepte en dépôt une somme de 250.000 euros dont il sait que 25.000 sont issus d'un trafic de drogue, il se rend punissable de l'infraction visée à l'article 505, 2^o, du Code pénal, même si les 225.000 autres euros sont d'origine licite et si les 25.000 euros qui ne le sont pas ne peuvent plus être individualisés dans le montant global remis en dépôt (88).

Dans l'exemple cité, il est, en effet, à tout le moins certain qu'au sein des biens sur lesquels sont effectuées les opérations litigieuses, se trouvent des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction. Or, précisément, une telle certitude est impossible à acquérir dans l'hypothèse où les avantages patrimoniaux tirés de l'infraction ne consistent que dans l'économie d'une dépense, puisque, par hypothèse, ceux-ci n'ont jamais et à aucun moment été individualisables dans le patrimoine de l'auteur.

Et G. STESSENS de poursuivre en démontrant que si l'on considère que cette circonstance est sans incidence sur la répression du blanchiment, cela revient à admettre que la totalité du patrimoine de l'auteur est « contaminée » du seul fait que s'y trouve un avantage illicite. Très concrètement, cela impliquerait que quiconque reçoit des sommes d'une personne dont il sait qu'elle a fraudé le fisc se rendrait de ce seul fait coupable de blanchiment. A l'estime de l'auteur, telle n'a certainement pas été l'intention du législateur, qui a voulu rendre punissable le fait de recevoir des avantages patrimoniaux individualisés dont on sait ou dont on doit savoir qu'ils proviennent d'une infraction (même s'ils sont éventuellement mêlés à d'autres biens d'origine licite), mais non le fait de recevoir n'importe quel bien d'une personne qui se serait rendue coupable d'une infraction.

(87) Dans le même sens, voy. aussi B. COOPMAN, « Zwart, wit en grijze haren — het witwasmisdrijf in de fiscale periferie », *A.F.T.*, 1998, pp. 251-254.

(88) Dans le même sens, voy. B. COOPMAN, *op. cit.*, p. 253 : « Onze stelling dat een vermogensvoordeel *ab initio* — waarmee we principieel verwijzen naar het tijdstip van het oorspronkelijke fiscale misdrijf — lokaliseerbaar moet zijn, mag niet worden uitgelegd alsof het vermogensvoordeel individualiseerbaar moet zijn op het tijdstip dat de strafrechter uitspraak doet. Een potentiële witwasser kan derhalve niet aan vervolging ontsnappen door een vermogensvoordeel te vermengen met deugdelijke vermogensbestanddelen ».



45. — Les tout premiers commentateurs de l'arrêt de la Cour de cassation du 22 octobre 2003 semblent l'avoir interprété comme tranchant également cette question de l'application de l'infraction de blanchiment en matière de fraude fiscale. Il fut affirmé, de la sorte, que l'arrêt « permettrait d'entamer des poursuites pénales à l'encontre des établissements financiers qui acceptent en dépôt ou entreprennent la gestion de fonds dont ils savent (ou ne pouvaient ignorer) qu'ils n'ont pas été soumis à leur propre régime fiscal (impôts sur les revenus, droits de succession,...) » (89).

C'est là, nous semble-t-il, une lecture un peu précipitée de l'arrêt annoté. Comme nombre d'auteurs l'ont relevé par la suite (90), aucun enseignement définitif ne semble en réalité pouvoir être tiré de cette décision quant à la possibilité de blanchir les profits tirés de la fraude fiscale (91), dès lors que la Cour de cassation n'avait pas à se prononcer sur les éléments constitutifs du délit de blanchiment, mais uniquement sur la possibilité de prononcer, en matière de fraude fiscale, la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux visée à l'article 42, 3^o, du Code pénal (92). Or, la possibilité d'appliquer l'article 42, 3^o, du Code pénal aux avantages patrimoniaux tirés d'une fraude fiscale est incontestablement une condition *nécessaire* à l'application de l'infraction de blanchiment aux mêmes avantages mais, pour autant, elle n'en est pas nécessairement une condition *suffisante*.

46. — Condition suffisante à l'applicabilité de l'infraction de blanchiment au profit tiré d'une fraude fiscale, la possibilité de prononcer la confiscation spéciale d'un tel profit ne l'est en tout cas pas dans la thèse soutenue par G. STESENS (93).

(89) Voy. en ce sens O. QUERINJEAN, « Fin du secret bancaire », *La Libre Belgique*, 22 novembre 2003.

(90) Voy., en particulier, G. STESENS, « Confiscation des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale », *op. cit.*, p. 3; M. ELOY et M.P. DONEA, « Les avantages patrimoniaux tirés d'une infraction fiscale peuvent-ils être confisqués? », *L'Echo*, 9 décembre 2003; P. WAETERINCKX et S. DE MEULENAER, *op. cit.*, p. 5; E. BOIGELOT, *op. cit.*, p. 364; A. DE NAUW, « Over belastingontduiking, voordeelsontneming en witwassen », *op. cit.*, p. 429; X. GILLOT et S. SCARNA, *op. cit.*, pp. 10-11.

(91) Seul l'avocat général SPREUTELS a, en réalité, pris position sur cette question, rejetant la thèse selon laquelle l'avantage patrimonial provenant de l'impôt élué ne pourrait pas faire l'objet de l'infraction de blanchiment, au motif, principalement, que cette position serait contraire à l'intention du législateur qui a voulu un parallélisme complet entre la confiscation des avantages patrimoniaux et l'infraction de blanchiment, la seconde étant le complément nécessaire de la première dans le cas où le délinquant aura organisé son insolvabilité au profit de tiers afin d'éviter la confiscation (voy. la note infrapaginale 23 de ses conclusions).

(92) Postérieurement à l'arrêt de cassation du 22 octobre 2003, une chambre du tribunal correctionnel de Bruxelles a, par contre, explicitement décidé que l'infraction de blanchiment était applicable aux avantages patrimoniaux résultant de l'évitement d'une dette fiscale. Ce jugement du 26 février 2004, non publié à notre connaissance, est notamment évoqué par X. GILLOT et S. SCARNA, *op. cit.*, pp. 10-11, ainsi que par W. NIEME-GEERS, « Witwasvoordelen uit eenvoudige fiscale fraude verbeurdverklaard », *Fisc. Act.*, 2004, n^o 33, pp. 1-4.

(93) G. STESENS, « Zwart geld ten eeuwigen dage in de strafrechtelijke greep van het parket? », *op. cit.*, p. 181.



Celle-ci nous paraît pourtant la seule défendable : à juste titre, l'auteur rappelle que la présence d'avantages patrimoniaux illicites identifiables en tant que tels est un élément constitutif du délit de blanchiment. Nous sommes, nous aussi, d'avis qu'à méconnaître cette exigence, on en viendrait à considérer que lorsque l'avantage patrimonial tiré d'une infraction n'est pas individualisable (parce que celle-ci a simplement permis d'éviter la naissance ou le paiement d'une dette), c'est l'intégralité du patrimoine de l'auteur qui ne pourrait plus faire l'objet de transactions financières — à tout le moins avec un tiers connaissant, ou devant connaître, l'existence de l'infraction commise (94).

Ainsi, par exemple, si un contribuable a — frauduleusement — évité de devenir débiteur d'un impôt à concurrence de 50.000 euros, et qu'il possède par ailleurs un capital de 5.000.000 d'euros, on en arriverait à considérer qu'il y a blanchiment dans le chef de toute personne qui, au courant de l'infraction commise (ou devant l'être), accepterait en gestion n'importe quelle partie de ce capital, même si l'infraction commise n'a, en réalité, permis d'éviter qu'une dette de 50.000 euros. Ce qui veut dire que si le contribuable déposait dans six banques différentes, toutes au courant de sa fraude, des montants de 50.000 euros chaque fois, on devrait théoriquement pouvoir accuser chacune d'entre elles de blanchiment, alors même que le produit total de l'infraction n'est que de 50.000 euros (95).

Une telle approche ne paraît pas conciliable avec les termes même de l'article 505 du Code pénal qui rend punissable le fait d'accepter, en connaissance de cause, le produit d'une infraction, mais non le seul fait de contracter avec quelqu'un qui a commis une infraction. Pour le dire encore en d'autres termes, plus imagés, dans le cadre de l'infraction de blanchiment visée à l'article 505 du Code pénal, c'est uniquement la chose tirée de l'infraction qui est « infectée », et non la personne de l'infacteur (96).

47. — Soutenir qu'il ne peut y avoir d'infraction de blanchiment que lorsque l'auteur sait ou doit savoir qu'au sein des biens sur lesquels sont effectuées les opérations litigieuses se trouvent des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction nous semble, non seulement l'unique thèse compatible avec le libellé de l'article 505 du Code pénal, mais aussi la seule à traduire, une fois encore, une politique criminelle équitable.

A défendre le contraire, on en arriverait, en effet, à traiter beaucoup plus sévèrement un fraudeur fiscal qu'un narcotraffiquant par exemple (ou n'importe quel auteur qui aurait pu s'enrichir — et non simplement éviter de s'appauvrir — à la suite d'une infraction). Dans le premier cas, c'est effectivement, et comme nous l'avons vu, l'ensemble du patrimoine du fraudeur qui ne pourrait plus être géré par aucune personne sachant ou devant savoir qu'il a cherché à éluder l'impôt, tandis que dans le second, seules les

(94) Dans le même sens, voy. aussi P. WAETERINCKX et S. DE MEULENAER, *op. cit.*, p. 5.

(95) L'exemple en question est directement inspiré de celui que donnait Th. AFSCHRIFT en 1997 (*op. cit.*, pp. 212-213).

(96) Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 213.



sommes d'argent tirées du trafic seraient frappées par la même interdiction, et non l'ensemble du patrimoine — pour partie d'origine licite — du trafiquant (97).

Une autre conséquence — tout aussi difficilement justifiable nous semble-t-il — de la thèse consistant à considérer que le profit tiré d'une fraude fiscale est susceptible de faire l'objet d'une infraction de blanchiment, serait que, en dépit des délais de prescription prévus en matière fiscale comme pénale, l'auteur d'une pareille fraude se retrouverait indéfiniment exposé au risque de poursuites correctionnelles du chef de blanchiment.

Il ne faut pas perdre de vue, en effet, que — depuis 1995, à tout le moins — le blanchisseur peut aussi être l'auteur de l'infraction de base (98) et que le comportement incriminé par l'article 505, alinéa 1^{er}, 4^o, est défini en des termes à ce point larges qu'il est susceptible de viser n'importe quel acte par lequel l'auteur en question tente de soustraire son profit illicite à la justice (99).

Or, par ailleurs, le délit de blanchiment peut non seulement porter sur des avantages patrimoniaux tirés d'infractions déjà prescrites (100) mais, en outre, s'agissant d'un délit continu (101), la prescription de l'action publique y afférente ne prend cours qu'au moment de la cessation du comportement de blanchiment, et non au moment où les biens d'origine illicite ont été pris en gestion ou réinjectés dans le circuit financier (102).

En réalité, et comme certains auteurs l'ont relevé, ce caractère continu rend l'infraction de blanchiment imprescriptible, *de facto* (103). Et si l'on considère que le produit de la fraude fiscale est susceptible de blanchiment, il en résulte donc aussi que quiconque a un jour commis une infraction fiscale pourra être poursuivi du chef de blanchiment aussi longtemps que le produit de cette fraude se trouve encore quelque part dans son patrimoine (104).

Une fois de plus, on peut se demander si une telle possibilité reste dans les limites d'une juste répression...

(97) Dans le même sens, voy. X. GILLOT et S. SCARNA, *op. cit.*, p. 11.

(98) Voy. *supra*, note 76.

(99) R. VERSTRAETEN et D. DEWANDELEER, *op. cit.*, p. 700.

(100) A. DE NAUW, « De verschillende luiken van het wettelijk systeem tot bestraffing en tot voorkoming van het witwassen van gelden en de fiscale fraude », *op. cit.*, p. 225.

(101) Ou du moins considéré comme tel depuis la dernière modification législative de 1995, voy. *supra*, note 76.

(102) En ce sens, voy. l'exposé des motifs de la loi du 7 avril 1995, *Doc. Parl.*, Sénat, 1994-1995, n° 1323/1, p. 10.

(103) A. DE NAUW, « De verschillende luiken van het wettelijk systeem tot bestraffing en tot voorkoming van het witwassen van gelden en de fiscale fraude », *op. cit.*, p. 237.

(104) G. STESSENS, « Zwart geld ten eeuwigen dage in de strafrechtelijke greep van het parket ? », *op. cit.*, p. 183.



CONCLUSION

48. — Attendu de longue date, l'arrêt de la Cour de cassation du 22 octobre 2003 tranche la question, très controversée, de savoir si le fait d'é luder une dette fiscale peut constituer un avantage patrimonial susceptible de confiscation, au sens de l'article 42, 3^o, du Code pénal.

C'est à tort, à notre avis, que la Cour de cassation répond par l'affirmative et juge que la peine de confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction est applicable même lorsque les avantages en cause consistent simplement dans l'évitement d'une dépense.

Une telle jurisprudence ne nous paraît, en effet, pas compatible avec le régime de confiscation des avantages patrimoniaux que nous connaissons en droit belge, lequel est, à la base, un régime de confiscation de biens qui suppose qu'au moins initialement (105), un lien ait pu être établi entre l'infraction commise et un ou plusieurs élément(s) précis du patrimoine du condamné.

En pratique, la position de la Cour risque, par ailleurs, d'avoir des conséquences peu équitables : le contribuable fraudeur pourrait en effet être tenu de rembourser deux fois le montant de l'impôt é l u d é à l'Etat — une fois au titre de la confiscation pénale et une autre fois au titre de l'imposition fiscale — du moins si l'on considère, ce qui semble bien être la conception qui prévaut en droit belge, que la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction poursuit une finalité, au moins pour partie, proprement punitive.

49. — Faut-il aller au-delà encore et déduire de l'arrêt du 22 octobre 2003 que le produit de la fraude fiscale pourrait être non seulement confisqué, mais également blanchi ? Nous ne le pensons pas.

La Cour de cassation ne s'est pas prononcée sur ce point : tout au plus peut-on interpréter l'arrêt comme *n'excluant pas* que les avantages patrimoniaux tirés d'une fraude fiscale puissent être également blanchis.

Mais un argument décisif nous paraît plaider à l'encontre de cette possibilité : le fait que la présence d'avantages patrimoniaux tirés d'une infraction et *identifiables en tant que tels* est un élément constitutif de l'infraction de blanchiment.

Pour se rendre coupable de blanchiment, et conformément aux termes mêmes de l'article 505 du Code pénal, l'opérateur financier doit, en effet, savoir, non pas que la personne qui lui confie une somme d'argent donnée a commis une infraction, mais bien que la somme d'argent remise provient de l'infraction commise. Or, il ne pourra jamais avoir cette certitude dans

(105) Même s'il s'apparente à une confiscation de la valeur, le mécanisme de la confiscation par équivalent visé à l'article 43*bis*, alinéa 2, n'opère pas rupture par rapport à ce cadre général, dès lors qu'il n'opère qu'à titre subsidiaire et ne dispense pas de cette exigence de lien : ce n'est, en effet, que dans l'hypothèse où un avantage patrimonial incarné à l'origine dans un ou plusieurs biens précis du patrimoine du condamné ne s'y trouve plus ou n'y est plus identifiable, que la confiscation pourra porter sur une somme d'argent équivalente à l'avantage obtenu.



le cas d'une infraction qui n'aurait permis que d'éviter une dette ou une charge, puisque la dette ou charge en question aurait pu être acquittée avec n'importe quel actif du patrimoine de l'auteur.

Il est vraisemblable que cette question finira, elle aussi, par être soumise à la Cour de cassation. Espérons simplement que, ce jour-là, elle ne contourne pas la difficulté en considérant que l'identification des profits illicites au sein du patrimoine du fraudeur est une question de fait, laissée à l'appréciation souveraine du juge du fond.

L'appréciation en fait de nos magistrats est souveraine, certes, mais elle ne saurait avoir pour effet de rendre identifiable ce qui ne l'est pas et ne l'a jamais été.

MARIE-AUDE BEERNAERT,

CHARGÉE DE COURS

À LA FACULTÉ DE DROIT

DE L'UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN

R.C.J.B. - 1^{er} trim. 2005

