

LE TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE : la voie royale de règlement des litiges fiscaux ?

R. Lassaux
Conseiller Service Etudes

Il y a deux ans, c'était presque une certitude. Aujourd'hui, la question se pose pourtant de manière toujours plus pressante. Mais qu'à cela ne tienne : l'essentiel est de savoir comment procéder. Explications tous azimuts avec, comme guide, la circulaire Ci. RH. n° 863/530.827 du 18 septembre 2000, et, en guise de balises, les récents arrêts de la Cour de cassation et de la Cour d'arbitrage. Le comment du pourquoi, en quelque sorte.

Au moment où cet article sera publié, la réforme de la procédure fiscale contentieuse aura plus de deux ans. Y compris son aspect le plus médiatisé - l'intégration du contentieux fiscal au pouvoir judiciaire - orchestré par les dispositions de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale. Depuis le 6 avril 1999, tous les litiges relatifs à l'application d'une loi d'impôt sont, en effet, de la compétence exclusive du tribunal de première instance, quel que soit l'exercice d'imposition concerné, la date d'introduction de la réclamation et la date de décision du directeur. Présentée comme une avancée significative de la nouvelle procédure fiscale, la faculté de saisir le tribunal de première instance s'applique depuis le 1er avril 2000 à tous les litiges, quel que soit l'exercice concerné, pour autant que les délais d'attente de six ou neuf mois soient expirés. Jusqu'au 31 mars 2001, on se rappellera que cette faculté ne valait qu'à compter de l'exercice d'imposition 1999.

Il faut donc le constater : pierres angulaires de la réforme, les tribunaux de première instance font désormais partie de notre quotidien professionnel. Pour inéluctable qu'elle soit, cette évolution présente, comme toute chose, ses qualités et ses défauts dont nous dresserons l'inventaire schématique en guise de conclusions. Mais elle

a également ses contraintes, dont la moindre n'est certainement pas le formalisme qu'elle induit. En raison du fait que, sauf exceptions que nous signalerons ponctuellement, la procédure devant le tribunal de première instance est, en tous points, régie par les dispositions du Code judiciaire, tant en ce qui concerne les règles relatives à la comparution des parties, la communication des pièces et des conclusions, la fixation des causes et l'instruction de l'audience.

Plus que jamais, sous peine de voir le chemin pris se transformer en calvaire, il faudra donc respecter strictement les règles et négocier les tournants au bon moment. C'est pourquoi, après avoir étudié l'aspect administratif de la nouvelle procédure fiscale contentieuse¹ dans le précédent numéro, nous poursuivons notre analyse de la circulaire administrative là où nous l'avions abandonnée, à l'entame du volet judiciaire. Sous une forme pratique à lire, nous vous en proposons un panorama des principaux enseignements, mais également les développements qu'a connus la matière sur les plans législatif, réglementaire, jurisprudentiel et doctrinal.

Le même souci d'efficacité nous incite également à présenter les choses de manière chronologique. De l'introduction de la requête jusqu'aux recours contre l'arrêt, nous suivrons donc les différentes étapes de la vie du recours, en indiquant, le cas échéant, les renvois au numéro de la circulaire administrative.

¹ R. LASSAUX, " Nouvelle procédure fiscale contentieuse : 138 pages de commentaires circonstanciés ", *Accountancy & Tax*, 1/2001, p. 9 à 15.

Une dernière précision. Il ne sera pas question ici d'analyser la nouvelle procédure contentieuse en matière de TVA ou de taxes assimilées aux impôts sur les revenus ni, bien évidemment, la récente réforme de la procédure en matière de douanes et accises organisée, voici presque un an, par la loi du 30 juin 2000 (MB du 12 août 2000).

Cette limite fixée, nous n'avons pas pour autant l'ambition d'épuiser le sujet. Le cas échéant, la lecture en profondeur de certains passages de la circulaire, qu'il vous sera loisible de télécharger sur notre site (<http://www.accountancy.be>), et des articles plus exhaustifs auxquels nous faisons référence dans le cadre "Pour en savoir plus", ne sera donc pas un luxe inutile.

AVANT TOUTE CHOSE...

Quiconque envisage de saisir le tribunal de première instance d'un litige nous paraît, à tout le moins, devoir connaître la réponse à trois questions d'ordre général. Toutes trois conditionnent, en effet, la recevabilité de l'action et méritent d'emblée un examen attentif : le conflit des règles de l'ancienne et de la nouvelle procédure dans le temps et les notions de "contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt" et de "recours organisé en vertu et par la loi".

Quels sont les exercices d'imposition visés par la nouvelle procédure ?

Quand les règles anciennes trouvent-elles encore à s'appliquer ?

Souvent polémique, la question de la juxtaposition des dispositions dans le temps est réglée par les articles 97 de la loi du 15 mars 1999 et 9 à 11 de la loi du 23 mars 1999.

1) Depuis le 6 avril 1999, le tribunal de première instance est compétent pour connaître de "toutes les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt", et ce quel que soit l'exercice d'imposition auquel est rattaché l'imposition contestée, la date d'introduction de la réclamation et la date de décision du directeur. Ces recours seront traités selon les nouvelles dispositions procédurales introduites par la loi du 15 mars 1999 (pt 92).

2) A compter de cette même date butoir, la possibilité de saisir à tout moment le tribunal, à condition qu'au moins six mois ou neuf mois (en cas d'imposition d'office) soient écoulés à compter de la date de sa réception, n'était applicable que si le recours administratif (réclamation et

demande de dégrèvement) porte sur des impositions afférentes aux exercices d'imposition 1999 et suivants. Depuis le 1er avril 2001, elle vaut également pour les anciennes réclamations qui, au 31 mars 2001, date d'échéance (virtuelle) d'apurement de l'arriéré fiscal, auraient normalement dû être traitées. L'introduction d'une demande de dégrèvement d'office ne permet pas au contribuable de porter sa contestation devant le tribunal de première instance, si le directeur n'avait pas statué au 31 mars 2001.

3) Malgré la suppression de l'ancienne procédure, les procédures pendantes devant les Cours d'appel doivent être traitées et clôturées dans leur intégralité selon les ar-

POUR EN SAVOIR PLUS

Depuis son entrée en vigueur, la réforme de la procédure fiscale a suscité nombre de commentaires. En voici une sélection, forcément subjective et non exhaustive.

• OUVRAGES

- J.-P. MAGREMANNE, D. LAMBOT, M. MARLIERE et B. de CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Kluwer, 2000.
- V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, *De nieuwe fiscale procedure*, Biblo, Kalmhout, 1999.
- R. FORESTINI, *La réforme de la procédure fiscale par les lois des 15 et 23 mars 1999, avec une coordination officieuse et annotée des dispositions du CIR et du Code TVA*, Larcier, 1999.

• ARTICLES

- L. HERVE, *Réforme de la procédure fiscale anno 1999*, *Comptabilité et fiscalité pratiques*, - février 2001, p. 12.
- Th. AFSCHRIFT, M. IGALSON, *La procédure fiscale après les lois du 15 et 23 mars 1999*, *Journal des Tribunaux*, n° 5933, 1999, pp. 489 à 513.
- F. BALTUS, M. BALTUS, *Nouvelle procédure fiscale : les procédures judiciaires*, *Revue belge de la Comptabilité*, 1999, n° 3, pp. 17 -26.
- BEHAEGHE I., COUBEAU H., DEFOOR W., GAZAGNES D., THILMANY J., VAN HEESWIJCK L., *De nieuwe fiscale procedure*, *Fisc. Koer.* 1999, pp. 363-480.
- DE WIT T., *Nieuwe fiscale procedure. Bij gebrek aan fiscale kamer blijven eerste vonnissen nog achterwege*, *Fiscale Actualiteiten*, 1999, afl. 23, 6-8.
- STEFFENS G., *Problèmes d'organisation judiciaire, de compétence et de droit transitoire suscités par la réforme*, *Actualités du droit*, n° 3, 1999, pp. 493 - 502.
- PIROTTE N., *L'adéquation du droit judiciaire au nouveau procès fiscal en matière d'impôt sur les revenus*, *Journal de droit fiscal*, n° 5 et 6, 1999, pp. 129 -142.
- KONING F., *Incidents de compétence dans l'application de la réforme fiscale contentieuse : cause de déchéance ?*, *Revue Générale de Fiscalité*, 2000, pp. 77 à 84.

articles 377 à 385 CIR 92 (Cass., 21 juin 1999, F.J.F., n° 99/183). Un recours en appel contre la décision du directeur introduit avant le 7 avril 1999 selon les règles de l'ancienne procédure d'appel est donc valable. Que les restrictions à la présentation de griefs nouveaux et de pièces nouvelles subsistent pour les litiges "ancien régime", alors qu'ils ont été abrogés dans le nouveau régime, n'a pas été jugé discriminatoire par la Cour d'arbitrage (arrêt n° 60/2001, 8 mai 2000).

4) Schématiquement, l'imbrication de ces mesures a amené l'Administration à distinguer quatre hypothèses (pt 135 et tableau ci-contre).

"Contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt" ?

A lire le texte de l'article 569, alinéa 1er, 32° du Code judiciaire, le tribunal de première instance dispose d'une plénitude de compétence pour connaître "toutes les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt". Encore convient-il alors de savoir ce que cette notion, en apparence extrêmement large, recouvre et sans doute davantage encore ce qu'elle n'englobe pas.

a) Compétence du tribunal

Suivant les travaux préparatoires², "cet article constitue le noyau de la réforme ... l'intégration du contentieux fiscal au judiciaire, et plus précisément aux compétences particulières et exclusives du tribunal de première instance ... L'emploi de la notion de "contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt" comme critère de compétence absolue a pour conséquence que le pouvoir judiciaire pourra statuer sur la légalité de toute application individuelle d'une norme fiscale".

Premier constat : les litiges à soumettre en principe au juge de paix, lorsque le montant de la demande n'excédait pas 75.000 F deviennent de la compétence du tribunal de première instance en matière fiscale (pt 103). Poursuivons notre analyse. Selon l'Administration (pt 101), les termes "contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt" visent donc la législation fiscale dans son intégralité et comprennent les amendes et sanctions administratives. Ils recouvrent "non seulement tous litiges ayant trait à la naissance ou à l'exigibilité de l'impôt, mais également de nombreuses autres situations".

• A titre d'exemples de ces nouvelles compétences du tribunal de première instance, la circulaire cite logiquement une série de contestations possibles avec l'Administration fiscale, qui sont :

- soit antérieures à tout enrôlement (le refus d'un délai supplémentaire pour la rentrée de la déclaration, art. 311 CIR 92);
- soit postérieures à celui-ci (l'octroi ou non du sursis de paiement de l'incontestablement dû, art. 410, al. 3 CIR 92 ou l'exonération des intérêts de retard, art. 417 CIR 92);
- ou même indépendantes de tout enrôlement : l'exigence d'une caution personnelle ou d'une garantie réelle à charge d'un bénéficiaire de revenus d'indépendant ou d'un redevable du précompte professionnel ou mobilier, lorsque la valeur vénale de ses biens en Belgique est insuffisante pour couvrir le montant présumé des obligations qui lui incombent pour une année (article 420 CIR 92).

• L'Administration ajoute que le tribunal pourra également connaître des contestations portant sur l'application de l'article 374 CIR 92. En d'autres termes, l'hypothèse dans laquelle le requérant se voit refuser l'exercice de son droit d'être entendu par le fonctionnaire chargé de l'instruction de la réclamation et de l'accès à son dossier administratif. Cette dernière compétence ne vaut cependant que dans ce dernier cas, pour ce qui concerne³ les réclamations relatives aux exercices 1998 et antérieurs (pt 101).

• La circulaire laisse enfin entendre que "les décisions portant sur la reconnaissance ou le refus d'un entrepôt douanier, d'un centre de coordination ou du statut de cadre étranger" compte également au rang des compétences du tribunal de première instance (pt 101).

A. L'ancien délai d'appel de 40 jours n'était pas encore écoulé au 1er mars 1999

- 1) Un recours en appel avait déjà été introduit avant cette date : ce recours sera traité par la Cour d'appel selon les règles de procédure tracées aux numéros 377/1 à 385/19 du Com. I.R. 92.
- 2) Pas de recours en appel : un recours pouvait encore être introduit devant le tribunal de première instance dans les trois mois suivant la notification de la décision directoriale.
- 3) Un recours en appel a été introduit avant l'expiration du délai de 40 jours, le 1er mars ou une date ultérieure : le contribuable a été invité à se désister de son recours.
- 4) Un recours en appel a été introduit après le 1er mars 1999 : même solution que le point 2, le recours en appel étant irrecevable à un double titre : incompétence et tardiveté.

B. L'ancien délai d'appel de 40 jours était expiré au 1er mars 1999

L'action introduite devant le tribunal de première instance, même dans le délai de trois mois suivant la notification de la décision directoriale, est irrecevable pour tardiveté.

b) Incompétence du tribunal

Dès lors qu'il ne s'agit pas d'une "contestation relative à l'application d'une loi d'impôt", mais, en l'occurrence, de

² Exposé des motifs, Chambre des Représentants, Doc. parl., n° 1341/1 - 97/98, p. 35

³ Les conflits dans ce cadre sont dorénavant réglés par la législation générale relative à la publicité de l'Administration (art. 8 de la loi du 11 avril 1994).

la contestation de la loi elle-même, seule la Cour d'arbitrage demeure habilitée pour annuler ou suspendre une disposition légale contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution ou aux normes de répartition de compétences entre entités fédérales et fédérées. De même, le Conseil d'Etat continuera à connaître des recours en annulation et suspension des actes administratifs réglementaires en matière fiscale (arrêtés royaux, arrêtés ministériels, règlements-taxé).

"Recours administratif organisé par et en vertu de la loi"

- Aux termes de l'article 1385undecies, al. 1er du Code judiciaire, tel qu'introduit par l'article 9 de la loi du 23 mars 1999, "l'action n'est admise" auprès du tribunal de première instance contre l'Administration fiscale que si " le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi " (pt 114). En matière d'impôts sur les revenus, les seuls recours administratifs organisés par ou en vertu de la loi sont la réclamation, la demande de dégrèvement d'office (art. 366 à 375 et 376 CIR 92) et la contestation du revenu cadastral (art. 497 à 503 CIR 92). Il s'en déduit notamment que l'action introduite directement auprès du tribunal de première instance contre le montant d'une imposition établie, en ce compris les additionnels, les accroissements et les amendes, sera irrecevable, à défaut de réclamation ou de demande de dégrèvement préalable.

A cette exigence légale, dont le défaut est donc sanctionné par son irrecevabilité, l'Administration ajoute qu'il importe que le recours ait été exercé de manière régulière (pt 115). Si la réclamation ou la demande de dégrèvement d'office ont été introduits tardivement, le contribuable conserve son droit de recours, mais le tribunal devra examiner en premier lieu les arguments visant à démontrer que la réclamation ou le dégrèvement d'office ont été déclarés irrecevables à tort par le directeur (force majeure, etc.). Si le tribunal partage l'avis de l'Administration, le recours ne sera pas examiné plus avant quant au fond. La règle vaut d'ailleurs dans tous les cas où le recours administratif doit être déclaré irrégulier ou frappé de nullité : réclamation non motivée, prématurée, adressée à un fonctionnaire incompetent, voire introduite en violation des lois sur l'emploi des langues en matière administrative (pt 115). Il en va de même, si le redevable s'est désisté de sa réclamation ou de son dégrèvement d'office, auquel cas l'action ne sera admise devant le tribunal que pour établir, s'il échet, l'existence d'un vice de consentement de nature à invalider le désistement du recours administratif. Si le demandeur échoue dans cette preuve, l'action sera déclarée irrecevable par le juge. Logique, cette position s'est récemment vue confirmée par le tribunal de première instance de Mons.⁴

- Lorsque le litige ne porte pas sur la contestation de l'imposition en tant que telle, nous sommes dès lors

clairement dans l'hypothèse où la loi en matière d'impôts sur les revenus n'organise aucun recours administratif. Tel est le cas des demandes visant à obtenir des dérogations aux délais de rentrée des déclarations fiscales, des exonérations de tout ou partie des intérêts de retard, voire la suspension du recouvrement de l'incontestablement dû (art. 410, al. 3 CIR 92).

Sachant qu'elles sont de la compétence du directeur régional, la contestation relative à l'application de ces dispositions portera nécessairement sur le fait que le refus du directeur n'est pas justifié et exige préalablement que le contribuable ait mis en œuvre ces dispositions en introduisant son recours auprès du directeur.

- Reste enfin les hypothèses où il n'existe aucun recours administratif. Est par exemple visée, l'action tendant à contester la légalité d'une notification d'imposition d'office ou d'une notification préalable des indices de fraude et, d'une manière générale, de toutes les demandes visant uniquement à faire dire pour droit que certains actes étaient illégaux, de sorte que la procédure subséquente serait également illégale. Tel pourrait être le cas d'un projet de taxation établi sur la base d'un document couvert par le secret professionnel.⁵ Appartiennent à la même catégorie, les demandes tendant à obtenir un délai de réponse supplémentaire à un avis de rectification ou à une notification d'imposition d'office, ou d'une action visant à obtenir des dommages et intérêts de l'Etat belge, suite à une violation des principes de bonne administration par un fonctionnaire, ...

Dans toutes ces hypothèses, le contribuable peut saisir directement le tribunal de première instance, sans attendre l'enrôlement d'une cotisation.

EN ROUTE VERS LE TRIBUNAL...

L'idée de saisir le tribunal de première instance du litige vous apparaît raisonnable ? Bien entendu, vous souhaitez exclure le risque de voir l'action introduite de facto déclarée irrecevable par le juge. Voici donc les quelques précautions à prendre pour éviter les mauvaises surprises.

⁴ Mons, 21 mars 2001. Pour un commentaire détaillé, voyez Jean-Pierre MAGREMANNE, "le recours est irrecevable, si la réclamation est irrecevable" ; *Actualités fiscales*, n° 23/2001.

⁵ Tout n'est pas nécessairement limpide pour autant. Quoique la motivation soit, en l'occurrence, assez confuse et certainement critiquable, le tribunal de première instance de Mons a jugé irrecevable l'action d'un contribuable visant à faire dire pour droit, avant toute imposition, que les notifications d'imposition d'office qui lui ont été adressées sont illégales, car basées sur un document basé sur le secret professionnel (Trib. Mons, 13 février 2001).

**Qui peut introduire un recours ?
(art. 1385undecies, al. 1er C.jud.)**

Logiquement, les personnes qui peuvent introduire une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office sont également qualifiées pour agir en justice. L'action devant le tribunal de première instance est, en effet, ouverte au redevable de l'impôt (art 366 CIR 92), son représentant et à son conjoint séparé de fait sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, pour autant que ce dernier ait également introduit préalablement un recours administratif régulier. En raison de l'absence d'intérêt à agir, ce droit d'agir n'est pas reconnu aux créanciers d'un débiteur défaillant (pt 111).

A lire la circulaire (pt 112), aucun texte légal ne s'opposerait par contre à "l'introduction d'une action au nom du contribuable par un mandataire spécial qui n'est pas avocat", de sorte qu'un expert-comptable, un conseiller fiscal, un comptable pourraient introduire des requêtes.

Pour pratique qu'elle soit, et nonobstant le fait que le tribunal de première instance de Louvain vient effectivement de décider que l'acte introductif d'instance peut être signé par un mandataire spécial (Louvain, 9 mars 2001), cette nouvelle tolérance est à manier avec prudence.⁶ Par contre, le fait que l'Administration ne puisse tenter une telle action ne souffre aucune contestation, même s'il s'avère que la décision du directeur est favorable au contribuable (pt. 110).

**Quel est le tribunal compétent ?
(art. 632 C.jud.)**

Traduisant la volonté de décentralisation du législateur, des chambres fiscales ont été organisées au sein des tribunaux de première instance au siège des cours d'appel, mais également dans certaines provinces (A.R. 25 mars 1999, MB 27 mars 1999).

D'ordre public, la règle de compétence territoriale envisage deux cas qu'il convient de bien distinguer (pt 103).

- Le litige a pour objet la perception d'un impôt : le lieu d'établissement du bureau ou la perception a été ou doit être faite
- La contestation n'a aucun lien avec la perception d'un impôt : la localisation du service d'imposition qui a pris la décision contestée.

⁶ Ainsi que nous le verrons infra, l'interprétation du tribunal s'écarte manifestement des dispositions du texte de l'article 1034ter C.jud. Dans l'énumération des mentions que la requête doit contenir, sous peine de nullité, cet article exige explicitement qu'elle soit signée par un avocat ou par le contribuable lui-même.

L'acte introductif d'instance doit être rédigé dans la langue utilisée par le tribunal saisi de l'action. Dans la Région de Bruxelles-Capitale, le demandeur peut donc introduire sa demande en français, même si la décision est en néerlandais et inversement (pt 125).

**Requête contradictoire ou citation à comparaître ?
(art. 1034ter et 1385decies C.jud)**

Par dérogation au droit commun (art. 700 C.jud.), le mode normal d'introduction de l'instance est la requête contradictoire (pt 118), c'est-à-dire une requête déposée ou envoyée au greffe et notifiée par celui-ci à la partie ad-

LOCALISATION DU BUREAU DE RECETTE	COORDONNÉES DU TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE COMPÉTENT ET LANGUE DE LA PROCÉDURE
Anvers	Britselei 55 à 2000 Antwerpen Tél.: 03/247.97.11 - néerlandais
Brabant flamand	Smoldersplein 5 à 3000 Leuven Tél.: 016/27.21.11 - néerlandais
Brabant wallon	Place Albert 1er à 1400 Nivelles Tél.: 067/28.22.11 - français
Bruxelles-Capitale (19 communes)	Place Poelaert à 1000 Bruxelles Tél.: 02/508.61.11 - français ou néerlandais
Flandre occidentale	Kazernevest 3 à 8000 Brugge Tél.: 050/44.32.11 - néerlandais
Flandre orientale	Koophandelsplein 23 à 9000 Gent Tél.: 09/267.41.11- néerlandais
Hainaut	Rue de Nimy 35 à 7000 Mons Tél.: 065/31.61.91 – 31.31.50 - français
Liège	Place Saint-Lambert 16 à 4000 Liège Tél.: 04/232.51.11- français
Liège (procédures en langue allemande)	Staatsanwaltschaft à 4700 Eupen allemand
Limbourg	Havermarkt 10 à 3500 Hasselt Tél.: 011/22.87.66 - néerlandais
Luxembourg	Place Léopold 2 à 6700 Arlon Tél.: 063/21.44.00 - français
Namur (*)	Place du Palais de Justice 4 à 5000 Namur Tél.: 081/25.17.11 – français

* En vertu d'une décision administrative du 23 novembre 1989, les sociétés et autres personnes morales qui ont leur siège social dans le Brabant wallon dépendent toutefois du bureau de recette de Namur IV et relèvent du tribunal de première instance de Namur (Trib. Namur, 10 janvier 2001 et pt 106).

verse par pli judiciaire. L'Administration admet toutefois que le tribunal puisse être valablement saisi par la voie générale d'une citation à comparaître (pt 124). Dans le premier cas, la procédure est gratuite, alors que la citation à comparaître génère des frais d'huissier dont le demandeur doit supporter la charge, quelle que soit l'issue du procès. Les parties peuvent enfin renoncer à l'un ou l'autre de ces moyens et, de commun accord, se présenter devant le juge compétent au premier degré de juridiction et lui demander de statuer sur le différent qui les oppose. C'est la comparution volontaire (art. 706 C.jud.).

Si, comme il sera d'usage courant, une requête est rédigée, ce document devra, à peine de nullité, (pt 119) contenir les mentions suivantes : 1) le jour, le mois et l'année; 2) les nom, prénom, profession, domicile du requérant ⁷ ainsi que, le cas échéant, ses qualités et inscription au registre de commerce ou au registre de l'artisanat; 3) le juge qui est saisi de la demande; 4) l'objet et l'exposé, à tout le moins sommaire, des moyens de la demande; 5) la signature du requérant ou de son avocat (ou d'un mandataire spécial, voyez Louvain, 9 mars 2001).

A peine de nullité ⁸ toujours, chaque exemplaire de la requête ou de la citation doit être accompagnée d'une copie de la décision contestée, en l'occurrence la décision du directeur régional statuant sur la réclamation ou sur la demande de dégrèvement d'office (pt 119). Si le directeur n'a pas statué dans les six mois ou neuf mois (en cas de taxation d'office), c'est une copie du recours administratif et de son accusé de réception qu'il convient d'annexer, ceci afin que le tribunal puisse vérifier si le délai d'attente est effectivement expiré (pt 119). Dans cette dernière hypothèse, le texte légal n'édicte toutefois aucune sanction.

La requête, accompagnée de ses annexes, est déposée au greffe du tribunal de première instance (voyez le tableau p. 13), par lettre recommandée adressée au greffier, en autant d'exemplaires qu'il y a de parties en cause (pt 122).

Dans quel délai ? (art. 1385undecies, al. 2 C.jud.)

Il convient d'opérer une distinction claire entre les litiges pour lesquels le législateur a organisé un recours, auquel cas il faut encore différencier les hypothèses dans lesquelles une décision a été rendue ou non et celles pour lesquelles aucun recours administratif n'existe. Rappelons qu'en matière d'impôts sur les revenus, il n'existe que trois recours administratifs organisés par ou en vertu de la loi: la procédure de réclamation, la procédure de dégrèvement d'office et la procédure de contestation des revenus cadastraux.

- *Recours administratif organisé - le directeur a rendu sa décision*

Lorsque le litige concerne une imposition, et sauf les cas spéciaux où le juge sera amené à vérifier la légalité de la décision du directeur régional, c'est en principe la cotisa-

tion qui est soumise à l'appréciation du juge, telle qu'elle a été arrêtée par le directeur des contributions.

Sous peine de déchéance, l'action portée devant le tribunal de première instance doit être introduite dans un délai de trois mois à compter de la notification de la décision (pt 133), laquelle est réputée réalisée à la date de son envoi au domicile ou au siège de la personne ayant introduit le recours administratif (art. 32 C.jud. et Cass., 20 février 1988 et 18 janvier 1999). En d'autres termes, la date de la présentation du recommandé à son destinataire n'est plus prise en considération. Aux termes des articles 52 à 54 du C.jud, le délai prend cours le lendemain de cette notification et comprend le jour de l'échéance. Si ce jour est un samedi, un dimanche ou un jour férié, le jour de l'échéance est reporté au plus prochain jour ouvrable. Quoiqu'elle admette le principe d'une prolongation du délai de trois mois en cas de force majeure, l'Administration réfute cette application dans le cas où le contribuable n'a ni domicile, ni résidence en Belgique (art. 55 C.jud. et pt 133). De même, les dispositions de l'article 56 du Code judiciaire, qui prévoit une suspension en cas de décès, ⁹ ne sauraient valablement être invoquées.

La requête est considérée comme introduite à la date à laquelle elle est réceptionnée par le greffe. La date à prendre en considération, pour examiner si le délai de trois mois est respecté, est donc celle du dépôt de la requête au greffe, ou la date du dépôt à la poste du pli recommandé adressé au greffe, si elle est expédiée par la poste. A défaut d'intentement dans ce délai, la décision du directeur statuant sur une réclamation est irrévocable.

Ce qui vaut pour le contribuable vaut naturellement pour l'Administration : le directeur ne pourra retirer sa décision au cours du délai d'action en justice de trois

⁷ En vertu de l'article 703 C.jud., les personnes morales sont nécessairement, mais suffisamment, identifiées dans la citation par l'indication de leur dénomination, de leur nature juridique et de leur siège social (pt 120).

⁸ Même si elles peuvent paraître bien strictes, on ne perdra pas de vue que le non-respect de ces règles n'entraîne pas nécessairement la nullité de la requête. Cette nullité ne pourra être prononcée par le juge que si l'Administration prouve que l'omission d'une des mentions requises ou l'irrégularité dénoncée a nuit à ses intérêts (art. 861 du C.jud. et tribunal, Bruges, 8 novembre 2000). Sans apporter cette preuve, l'Administration estime toutefois pouvoir invoquer la nullité dans deux hypothèses : 1) une violation de la législation sur l'emploi des langues en matière judiciaire ; 2) l'omission porte sur : a) la signature de l'acte, dont le défaut entraîne une nullité irrémédiable, b) l'indication de la date de l'acte, si celle-ci est nécessaire pour apprécier les effets, plus particulièrement sa validité en regard des délais, c) l'indication du juge qui doit connaître de la cause (pt 127 et suivants).

⁹ Cette dernière disposition ne vise, en effet, que les délais d'opposition, d'appel ou de cassation.

mois pour la remplacer par une autre. En d'autres termes, il lui est interdit de revenir sur des dégrèvements qu'il aurait accordés à la suite d'une décision qu'il jugerait erronée (pt 77).

- *Recours administratif organisé - pas de décision*

Si le directeur n'a pas pris de décision au bout de six mois (neuf mois en cas de taxation d'office), nous savons que le contribuable dispose de la possibilité - il ne s'agit donc pas d'une obligation - de porter à tout moment le litige devant le tribunal de première instance. Le délai de six ou neuf mois commence à courir le lendemain de la date de réception du recours administratif. Il se calcule de quantième à veille de quantième et le jour de l'échéance est compris dans le délai.

Dans ce cas, l'action sera introduite devant le tribunal de première instance en déposant, sans plus attendre la décision du directeur, une requête au greffe du tribunal de première instance ou en l'adressant au greffe par lettre recommandée, ce dernier étant alors dessaisi. Si la requête est déposée au moment où la décision a déjà été rendue, qu'elle ait ou non été notifiée, la requête perd son objet et le contribuable doit introduire une nouvelle requête. Au départ limitée aux seules contestations portant sur les exercices d'imposition 1999 et ultérieurs, cette possibilité est également ouverte depuis le 1er avril 2001 pour les litiges portant sur les exercices 1998 et antérieurs, mais uniquement si le traitement s'inscrit dans le cadre d'une réclamation. Sans équivoque possible, l'Administration précise, en effet, que les demandes de dégrèvement d'office ne pourront faire l'objet d'une action en justice qu'après la décision directoriale, quel que soit le délai d'attente de cette décision (pts 136, 137 et exemples au pt 138).

- *Recours administratif non organisé*

Lorsqu'un recours existe, mais qu'il n'est pas organisé par ou en vertu de la loi, une action peut être introduite auprès du tribunal de première instance en cas de rejet total ou partiel de ce recours par le directeur. Tel pourrait être le cas lorsque le directeur a refusé à tort d'accorder un délai supplémentaire pour rentrer une déclaration fiscale, de surseoir au recouvrement ou d'accorder l'exonération des intérêts de retard.

A défaut d'indication précise de délai dans la loi, les délais du droit commun sont, en l'occurrence, d'application.

- *Pas de recours administratif organisé*

De la formulation générale du texte de l'article 569, al. 1er, 32° C. jud., il est, partant, permis de conclure que le tribunal de première instance pourrait être valablement saisi des contestations relatives aux sanctions administratives (accroissement et amendes). Le bien-fondé de ce raisonnement a récemment été admis par le tribunal de première instance de Namur. Dans son arrêt

rendu le 10 novembre 2000, ce dernier s'est, en effet, déclaré compétent pour juger de l'opportunité du refus d'une remise d'un accroissement d'impôt introduit sur la base des dispositions de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831.

Sachant qu'en pareil cas, le législateur n'a pas davantage prévu de délai spécifique pour introduire la requête dirigée contre l'Administration fiscale auprès du tribunal de première instance, une telle action pourra être introduite à tout moment, moyennant le respect des règles de droit commun trouvent à s'appliquer.

Selon le tribunal de Namur, le délai est celui qui prévaut pour la prescription des actions personnelles, en l'occurrence 10 ans.

Des limites à la saisine ? (art. 807 C.jud.).

C'est la grande nouveauté de la réforme de la procédure fiscale contentieuse. On se rappellera, en effet, que c'est la cotisation fiscale dans son ensemble qui est déferée à la censure de la juridiction, et non plus la seule décision directoriale. Par suite, le contribuable est totalement libre de formuler dans sa requête introductive d'instance des griefs qui n'ont pas été présentés devant le directeur ou dont celui-ci ne s'est pas saisi d'office (pt 139). Si la réclamation porte, par exemple, sur la déduction de certains frais professionnels déclarés, le juge pourra fort opportunément être saisi d'une demande portant sur la déduction d'autres dépenses également non déduites, comme les rentes alimentaires, les libéralités ... (pt 140). En poussant plus loin le raisonnement, rien ne s'opposerait théoriquement à ce que le juge soit saisi d'une action, même si la réclamation a été acceptée dans sa totalité, pour autant, évidemment, que le redevable puisse prouver qu'il conserve un intérêt à agir contre la cotisation établie à sa charge (pt 141).

De son côté, le juge ne pourra statuer sur une demande qui ne lui est pas soumise par les parties (pt 142). Par le passé, il était toutefois admis que le juge puisse se saisir d'office de ce qu'il convient d'appeler des "exceptions" : la prescription, le non-respect volontaire par l'Administration du délai de réponse d'un mois à un avis de rectification ou d'imposition d'office, la force majeure et l'autorité de la chose jugée. L'Administration entend les maintenir dans le cadre de la nouvelle procédure, tout en y ajoutant les griefs fondés sur une violation du droit communautaire (pt 144).

Dans le cadre de la demande dont il est saisi, le juge pourra également relever d'office tous les éléments de nature à justifier l'établissement ou le dégrèvement de la cotisation sans pouvoir toutefois aggraver la situation du contribuable (pt 153).

A L'AUDIENCE...

Tout commence toujours de la même manière : chaque cause est portée au rôle tenu au greffe du tribunal dans l'ordre de sa présentation, les demandes sur requêtes étant inscrites dans un rôle particulier (art. 712 C.jud.) et un dossier contenant l'ensemble des pièces de la procédure (art. 720 et 721 C.jud.) est ouvert. Pour les affaires introduites par requête contradictoire, les parties sont ensuite convoquées par le greffier pour comparaître à une audience d'introduction fixée par le juge. Une copie de la requête est jointe à la communication (art. 1034sexies C.jud.).

A peine de surséance de la procédure, les parties doivent se communiquer les pièces avant leur emploi, soit à l'amiable, sans aucune formalité, soit de manière plus usuelle par dépôt au greffe (art. 736 à 751 C.jud.). L'Administration recourra au mode de communication des pièces par dépôt au greffe (pt 166) en y déposant systématiquement - on ne peut que s'en féliciter - l'ensemble du dossier fiscal relatif à la contestation (pt 167).

Voilà pour l'essentiel. Compte tenu de leurs implications pratiques, deux points particuliers méritent encore un examen plus détaillé.

Modification ou extension de la demande en cours d'instruction ? (art. 807 et 808 C.jud.)

La procédure désormais entièrement régie par le Code judiciaire, la demande introduite devant le tribunal de première instance ne pourra être étendue ou modifiée par le demandeur que dans les conditions prévues à l'article 807 C.jud.¹⁰ (pt 145). L'Administration entend dès lors "soulever l'irrecevabilité des demandes nouvelles exposées par le redevable au cours de la procédure et qui seraient fondées exclusivement sur des éléments de fait non articulés dans la requête introductive d'instance" (pt 148). Plus précisément, la circulaire propose plusieurs exemples dans lesquels, à en croire l'Administration, l'extension des griefs en cours d'instance ne saurait être admise. Si la demande initiale portait sur certains frais professionnels, dont la déduction aurait été refusée à tort par l'agent taxateur, voire le directeur régional, il serait ainsi exclu de revendiquer ultérieurement dans les conclusions l'application d'une déduction pour personnel scientifique... Ecartée également, dans le cadre d'une taxation indiciaire, la contestation dans les conclusions des signes et indices eux-mêmes de même que l'invocation d'autres éléments de justification que ceux proposés dans la requête initiale. Pas question enfin de profiter de cette extension pour inclure des cotisations pour lesquelles le redevable n'avait pas introduit en temps opportun une réclamation ou un dégrèvement d'office (pt 149).

Par application de l'article 1385undecies du Code judiciaire, la demande ne pourra être étendue en cours d'instance à d'autres cotisations en matière d'impôt sur

les revenus pour lesquels le redevable n'a pas introduit une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office. En revanche, il serait possible d'étendre la demande à d'autres impôts pour lesquels la loi n'organise pas de recours administratif obligatoire, comme, par exemple, "une TVA établie sur base du même chiffre d'affaires que l'impôt sur les revenus contesté dans le cadre de l'action initiale" (pt 150).

Rien n'empêche également les parties de formuler des demandes additionnelles visées à l'article 808 C.jud.¹¹, de sorte que le redevable pourrait également compléter son action originaire en demandant en cours d'instance que le juge condamne l'Etat au paiement d'intérêts moratoires ou de dommages et intérêts. Ce droit est également reconnu à l'Administration qui, sur la base de l'article 14 C.jud., pourrait réclamer des dommages-intérêts pour action téméraire et vexatoire, si elle estime que l'action intentée par le contribuable est manifestement dilatoire.

A toutes fins utiles, l'Administration consacre encore quelques lignes à la motivation de la requête, laquelle ne saurait être limitée à l'invocation du seul constat du caractère arbitraire de la cotisation. Il ne suffit pas, précise la circulaire, de se confiner dans des termes généraux pour tenter, dans les conclusions, d'invoquer des éléments de fait, non articulés dans la requête sous prétexte d'invoquer des moyens nouveaux (pt 148). De même, le requérant ne peut se limiter à demander l'annulation de la cotisation ou son dégrèvement. Deux précisions utiles, sans aucun doute.

Comparution à l'audience (art. 728, § 2bis et 1034sexies C.jud.)

Une fois la cause introduite, les parties sont convoquées par le greffier pour comparaître à une audience d'introduction. Lors de toutes les audiences, le contribuable est tenu de comparaître en personne ou se faire représenter par un avocat (art. 728, § 1er C.jud.).

Que le pouvoir de représentation demeure ainsi dévolu aux seuls avocats n'empêche en aucune façon que l'expert-comptable, le comptable professionnel et le réviseur

¹⁰ Une demande nouvelle par changement de l'objet de la demande initiale est autorisée, pour autant qu'elle ait le même objet que la demande initiale, c'est-à-dire qu'elle soit fondée sur un fait ou un acte invoqué dans la citation et soit introduite par conclusions au moment où la procédure est encore contradictoire (pt 146).

¹¹ Sont visées, toutes les demandes qui constituent le prolongement immédiat de la demande introductive d'instance, qui la complètent par une réclamation accessoire, ou qui la font évoluer pour tenir compte des faits survenus depuis la citation, et qui constituent une conséquence de ceux qui y ont été invoqués (pt 151)

d'entreprises du réclamant, en l'occurrence, "ceux qui se sont occupés habituellement de la comptabilité du contribuable, de l'élaboration de sa déclaration fiscale ou qui l'ont assisté au moins dans la phase contentieuse administrative", puissent être entendus, en tout état de cause, pour commenter des faits ou des questions concernant l'application du droit comptable. Prévue explicitement par l'article 728, § 2bis C.jud., cette faculté¹² de solliciter du juge qu'il entende à l'audience, en ses explications écrites ou verbales, l'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprises, n'est offerte qu'au contribuable ou son avocat. Elle n'est pas ouverte à l'Administration et, selon la circulaire, le juge ne peut l'ordonner d'office. Dès lors qu'elle doit être formulée par voie de conclusions, cette demande "ne peut figurer dans la requête introductive d'instance ni dans une simple lettre adressée au tribunal" (pt 185).

Manifestement plus controversée est l'évolution de la position administrative en la matière. Alors même que la circulaire Ci. RH 863/530.827 du 18 septembre 2000 indiquait que l'Administration continuerait à procéder comme par le passé (pt 158), une instruction est venue semer le trouble en précisant que, depuis le 1er avril, la défense contre des recours introduits devant les tribunaux de première instance ne sera plus assurée par les avocats du département, mais par les directeurs régionaux ou les fonctionnaires qu'ils délèguent. Il y a peu, le Député CHABOT s'est inquiété de la base juridique qui fonde cette représentation de l'Etat belge par des fonctionnaires. Le Ministre s'est voulu explicite dans sa réponse¹³. Didier Reynders a, en effet, rappelé "qu'en vertu de l'article 703 du Code judiciaire, les personnes morales peuvent agir en justice sur base de l'intervention de leurs organes compétents. L'Etat peut donc comparaître par la voix de ses fonctionnaires. Selon lui, "L'arrêt de la Cour de Cassation du 17 janvier 2000 a pour seul objet de préciser que les organes visés par l'article 703 du Code judiciaire doivent être ceux de la personne représentée et pas un simple préposé". Cette décision, au demeurant bien accueillie, est dictée par le souci de responsabiliser les fonctionnaires et d'éviter des taxations arbitraires. Actuellement, les fonctionnaires défendent leurs dossiers face aux experts et avocats. Il ne leur sera pas plus difficile de les défendre devant les tribunaux de première instance. L'intervention des avocats du département reste prévue pour les litiges importants et complexes. Mais les fonctionnaires participeront aux audiences, car le taxateur doit être responsabilisé".

¹² Pour une analyse exhaustive de la question, voyez T. AFSCHRIFT et M. IGALSON, *La procédure fiscale après les lois du 15 et 23 mars 1999*, *Journal des Tribunaux*, n° 5933, 1999, pp. 489 à 513; R. LASSAUX, *Article 728, §2bis du Code pénal, davantage qu'un beau principe théorique*, *Accountancy & Tax*, février, mars, avril 2000, pp. 10 à 13.

¹³ Chambre, *Compte rendu analytique, Commission des Finances et du Budget*, 22/05/2001.

¹⁴ Doc. parl., *Commission des Finances et du Budget de la Chambre, SE 2000-2001, question n° 4474 de Monsieur Jacques Chabot*.

Même si l'idée de cette responsabilité des fonctionnaires n'est certes pas en soi une mauvaise chose, elle a pourtant d'ores et déjà du plomb dans l'aile. Dans un jugement daté du 8 juin 2001, le tribunal de première instance d'Anvers vient explicitement de constater l'inexistence d'une disposition légale conférant le droit de plaider au directeur régional ou à son délégué. Certes, les personnes morales peuvent prêter en justice par l'entremise de leurs "organes compétents". Mais cela ne vaut, selon le tribunal, que pour le Ministre lui-même. Le directeur, en revanche, n'est qu'un "organe" des pouvoirs publics dans la mesure où il collabore aux tâches spécifiques du pouvoir exécutif. La fin annoncée d'une belle histoire ?

AU TERME DU JUGEMENT...

Les jugements du tribunal de première instance peuvent faire l'objet d'une opposition ou d'un appel. Les délais d'opposition, d'appel et de cassation ainsi que l'opposition, l'appel et le pourvoi en cassation sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice (art. 377 CIR 92).

A ce stade, une dernière question ne saurait être passée sous silence. En vertu de l'alinéa 1er de l'article (art. 356 CIR 92), lorsqu'une juridiction a prononcé la nullité de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'Administration peut, même en dehors des délais, soumettre à cette juridiction une cotisation subsidiaire à charge du redevable. C'est dès lors avec intérêt que l'on notera que cette disposition n'est applicable que lorsqu'une décision directoriale a effectivement été rendue. Interrogé récemment dans ce cadre par un parlementaire,¹⁴ le Ministre en a conclu qu'en cas de taxation d'office, l'Administration aura grand intérêt à ce que les décisions directoriales interviennent dans le délai légal. Avant de terminer, en rappelant à toutes fins utiles, que le prononcé d'un dégrèvement pour cause d'illégalité autre que la prescription, plutôt que d'une annulation, ne fait pas obstacle au recours à une cotisation de remplacement.

S'il s'agit assurément d'une précision intéressante et que certains y verront un argument décisif pour introduire un recours, il faut toutefois être prudent. On ne perdra pas de vue que l'Administration s'est vue privée de son droit d'établir une nouvelle cotisation lorsqu'une cotisation originale ne s'est vue annulée par le juge qu'à partir de l'exercice d'imposition 1999.

Pour les exercices d'imposition 1998 et antérieurs, rien ni personne ne l'empêche d'agir de la sorte.

EN GUISE DE CONCLUSION...

Décrété dans l'euphorie, le transfert du contentieux fiscal vers les tribunaux de première instance semble actuellement traîner un peu les pieds. Malgré l'optimisme qu'il est de bon ton d'afficher à tout crin dans les vertus de la nouvelle procédure contentieuse, des voix, de plus en plus régulièrement, s'élèvent pour stigmatiser le manque

de moyens humains et matériels par rapport aux défis à relever. Et ce n'est pas l'arrivée potentielle des 67600 dossiers qui, au 31 mars 2001, constituaient encore l'arriéré fiscal, qui va arranger les choses.

Ce constat établi, il est à tout le moins permis de s'interroger sur l'intérêt que présente, au terme des six ou neuf premiers mois d'attente, le transfert du litige sur les bancs du tribunal de première instance.

Poser la question dans une perspective de garantie d'un traitement rapide du dossier, c'est sans doute y répondre. Qui plus est, laisser le dossier dans les mains du directeur sera généralement une bonne solution, lorsqu'il s'agit de parvenir à une solution négociée sur des questions de fait, et plus particulièrement lorsque la conclusion d'un tel accord est proche. Il existe nombre de litiges d'ordre fiscal où les discussions entamées avec l'Administration seront ou sont en passe d'être suivies d'une transaction (quote-part professionnelle d'un immeuble, charges professionnelles, pertes déductibles et autres taxations indiciaires).

Par contre, la saisie du tribunal de première instance s'avérera plus pertinente si le litige porte sur des principes d'ordre juridique dont l'interprétation administrative est défavorable au contribuable.

Tout autre est la situation, si le directeur a rendu sa décision et que vous n'en êtes pas vraiment enchanté. Dans ce cas, pas d'alternative possible. Depuis le 6 avril 1999, tous les litiges relatifs à l'application d'une loi d'impôt sont de la compétence exclusive du tribunal de première instance, quel que soit l'exercice d'imposition concerné. Le hic, c'est que cette dévolution au pouvoir judiciaire a entraîné, fort logiquement, un strict formalisme de procédure, ce tout au long de l'action. Et même, plus particulièrement, à son début. C'est, en effet, au moment où cette décision vous sera notifiée qu'il conviendra d'être particulièrement attentif. Trois mois, mais trois mois uniquement vous séparent de la date ultime d'envoi ou de dépôt de la requête au greffe du tribunal.

Mais ce n'est pas tout ! Au rang des nouvelles compétences du tribunal de première instance, nous savons qu'il convient également de ranger une série de contestations possibles avec l'Administration fiscale, qui sont soit antérieures à tout enrôlement (le refus d'un délai supplémentaire pour la rentrée de la déclaration), soit postérieures à celle-ci (l'octroi d'un sursis de paiement de l'incontestablement dû) ou même indépendantes de tout enrôlement.

Pour séduisantes qu'elles soient a priori, c'est peu dire qu'elles suscitent également des interrogations sur la nature et surtout sur les effets de l'intervention du juge fiscal.

Bref, dans les conditions dans lesquelles elle s'exerce, la réforme de la procédure fiscale contentieuse laisse décidément un goût d'inachevé...

MEMO EN DIX POINTS

+

- 1) L'action introduite devant le tribunal de première instance ne vise plus à obtenir une annulation ou une réformation de la décision du directeur, mais porte sur la contestation fiscale dans son ensemble;
- 2) Le dossier sera traité de manière impartiale – le juge fiscal ne peut aggraver la situation du requérant;
- 3) Les griefs nouveaux peuvent être mentionnés de manière illimitée dans la requête introductive;
- 4) Cette requête peut être étendue ou modifiée en cours d'instance, conformément aux règles prévues par le Code judiciaire;
- 5) L'introduction d'un recours à l'expiration du délai d'attente de six ou neuf mois (en cas de taxation d'office) prive l'Administration du droit d'établir une cotisation subsidiaire si le juge annule la cotisation (uniquement pour les cotisations rattachées aux ex. d'imp. 1999 et suivants).

–

- 1) La rupture systématique du dialogue après six ou neuf mois n'est pas la formule miracle;
- 2) Une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office régulière sont un préalable obligé en matière d'impôt sur les revenus;
- 3) Monopole de plaidoirie oblige, la procédure génère des frais d'avocat - traitement rapide du dossier peu probable;
- 4) Le cours des intérêts de retard reprend dès l'introduction pour les litiges portant sur les ex. d'imp. 1999 et postérieurs;
- 5) Pas d'assistance directe du professionnel comptable ou fiscal gestionnaire du dossier, sauf en qualité de témoin ou dans les conditions de l'article 728, § 2bis, C.jud.