ITAA-ZINE

Numéro 1 | Février 2025

Édition mensuelle – Bureau de dépôt Gent X – P409030



Nouvelle obligation de déclaration des frais de location d'un bien immobilier

Depuis l'exercice d'imposition 2024, les locataires d'un bien immobilier et les titulaires d'un droit réel doivent tenir compte d'une nouvelle limitation de la déductibilité fiscale (art. 53, 33° CIR 1992) et d'une nouvelle obligation de déclaration (art. 307, § 2/2 CIR 1992).

iStockphoto.com/RealPeopleGroup.

ITAA

Institute
for Tax Advisors
& Accountants

Nouvelle obligation de déclaration des frais de location d'un bien immobilier 3

Les rapports de durabilité : une nouvelle opportunité pour les experts-comptables et les conseillers fiscaux 20

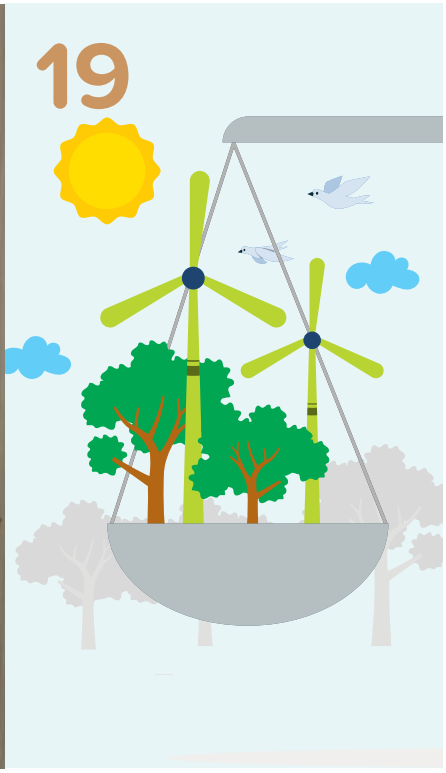
Des sujets que vous souhaiteriez voir traités dans votre ITAA-zine ?

N'hésitez pas à nous le faire savoir par mail adressé à

gaetan.hanot@ltaa.be







Colophon

ITAA-zine
Magazine mensuel de l'ITAA
(ne paraît pas en janvier et en juillet)
N° 1/2025

ADMINISTRATION ET RÉDACTION
ITAA, Boulevard du Roi Albert II 19,
B-1210 Bruxelles
Tél. : +32 2 240 00 00
E-mail : info@itaa.be

COORDINATION DE LA RÉDACTION
Gaëtan Hanot (FR) – gaetan.hanot@itaa.be

COMITÉ DE RÉDACTION
Vincent Delvaux (Vice-Président),
Liesbet Dhaene, Candice Domingo,
Gaëtan Hanot, Caroline Meys, Nele Muys,
Nathalie Lambot, François Lezaack,
Nathalie Procureur, Bart Van Coile (Président)

IMAGES
iStockphoto

TRADUCTIONS
Azimut Translations, IGTV

ÉDITEUR RESPONSABLE
B. Van Coile, Boulevard du Roi Albert II 19,
B-1210 Bruxelles

AVIS AUX LECTEURS
Les auteurs, le comité de rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité. Les articles représentent les points de vue et les opinions des auteurs et donc pas nécessairement ceux de l'Institut ou du comité de rédaction.

L'Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables (ICE) a été créé par la loi du 17 mars 2019. L'ICE se présente en tant qu'ITAA, et est le résultat d'une fusion entre l'IEC et l'IPCF. L'ITAA est géré par un Conseil et un Comité exécutif. Plus d'informations via : www.itaa.be.

ÉDITEUR
Wolters Kluwer Belgium
Motstraat 30, B-2800 Mechelen

Wolters Kluwer

Nouvelle obligation de déclaration des frais de location d'un bien immobilier

DU FORMULAIRE 270 MLH COMME INSTRUMENT (CONTRAIGNANT) D'OBÉISSANCE FISCALE (RENFORCÉE)

Depuis l'exercice d'imposition 2024, les locataires d'un bien immobilier et les titulaires d'un droit réel doivent tenir compte d'une nouvelle limitation de la déductibilité fiscale (art. 53, 33° CIR 1992) et d'une nouvelle obligation de déclaration (art. 307, § 2/2 CIR 1992)[1]. En application de ce nouveau régime, les personnes physiques et les personnes morales doivent, dans certaines situations, joindre à leur déclaration à l'impôt sur les revenus une annexe 270 MLH fournissant des informations sur (i) le loueur, (ii) le bien immobilier qui est loué ou sur lequel le contribuable détient un droit réel, et (iii) les indemnités attribuées. Les sanctions du non-respect de cette obligation de déclaration consistent en la non-déductibilité des frais et/ou en sanctions administratives pour cause de déclaration incomplète ou inexacte. Dans la pratique, les nouvelles règles soulèvent toutefois des questions juridiques et pratiques. Le présent article se veut à la fois panorama et état des lieux. Mais soyez prévenu(e) : le tout récent accord de coalition conclu par le gouvernement De Wever I comprend le projet de supprimer ce formulaire dès que possible pour le remplacer par une alternative moins lourde sur le plan administratif. Nous nous livrerons donc déjà à un petit exercice de prospective aussi…

1. Contexte : imposition de la personne physique sur la base du RC ou du revenu locatif réel

Si une personne physique met un bien immobilier bâti en location en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle (c'est-à-dire à titre privé), elle est taxée à l'impôt des personnes physiques en fonction de la qualité du locataire et/ou de l'usage auquel l'immeuble est affecté[2].

- Si le locataire est une personne physique qui affecte le bien immeuble bâti dans sa totalité à des fins privées, la base imposable à l'impôt des personnes physiques est égale au revenu cadastral indexé majoré de 40 % (c'est-à-dire le RC indexé × 1,4)[3].
- Si le locataire est non pas une personne physique, mais, par exemple, une société (simple), une ASBL ou une association, ou une personne physique qui affecte l'immeuble en tout ou en partie à son activité professionnelle, la base imposable est égale au loyer réel plus les avantages locatifs, moins les frais forfaitaires (sauf si le RC indexé × 1,4 est plus élevé)[4].

1 Articles 83 à 85 de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses (*M.B.,* 29 décembre 2023) qui insère un nouvel article 53, 33° CIR 1992 et un nouvel article 307, § 2/2 CIR 1992 ; en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2024.

2 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 61. Une distinction similaire est faite à l'impôt des personnes morales. Pour mémoire, il existe trois catégories de bien susceptibles de rapporter un revenu immobilier. (1) Premièrement, il y a les immeubles non bâtis qui sont immeubles par leur nature, par exemple les terrains, les champs, les prairies, les bois, les étangs, les terrains de sports, etc. Voir aussi l'article 3.47, al. 1er C. civ. (2) Deuxièmement, il y a les immeubles bâtis qui sont immeubles par leur nature ou par incorporation, par exemple les maisons à usage d'habitation, les appartements, les immeubles de bureaux, les entrepôts, les bâtiments industriels ou scolaires, etc. (3) Troisièmement, il y a le matériel et l'outillage s'ils sont immeubles par nature ou par destination, par exemple les appareils, machines et autres installations, utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale, etc., à l'exclusion du matériel de transport, du matériel de bureau et du mobilier (*cf.* article 9, § 1er AR du 17 août 1955). Cet article se concentre sur les immeubles bâtis. Notez toutefois que le nouveau régime s'applique également aux autres biens immobiliers. Voir aussi par exemple la circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024 relative à la non-déductibilité du loyer et des avantages locatifs pour un bien immobilier ainsi que des indemnités et des avantages en vertu d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier.

3 Article 7, § 1er, 2°, a) CIR 1992. Pour un commentaire critique de l'utilisation du RC, voir par exemple J. THIJS, « Binnengemeentelijke differentiatie van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing: quo vadis? », *TFR* 2022, livr. 617, 184-187. Les coefficients d'indexation pour les années de revenus 2024 et 2025 (exercices d'imposition 2025 et 2026) s'élèvent, respectivement, à 2,1763 et 2,2446.

4 Encore qu'avec une exception pour la location à une personne morale autre qu'une société (autrement dit qui est un organisme public ou une ASBL) ou une société régionale du logement ou à une société de logement social reconnue en vue de mettre le bien immobilier à la disposition d'une ou de plusieurs personnes physiques pour occupation à des fins d'habitation (art. 7, § 1er, 2°b*bis* CIR 1992).

D'ordinaire, l'imposition basée sur le revenu locatif réel est plus désavantageuse que celle basée sur le RC. La raison d'être de cette différence de traitement tient à ce qu'un locataire affectant l'immeuble à des fins professionnelles *peut* déduire les loyers et charges locatives à titre de frais professionnels. À l'opposé, l'imposition dans le chef du loueur repose donc sur le revenu locatif réel[5].

2. *Ratio legis* : faciliter la tâche de contrôle du fisc et protéger les propriétaires

Jusqu'il y a peu, il était difficile pour le fisc de contrôler si les contribuables déclaraient correctement leurs revenus immobiliers, entre autres si les informations nécessaires manquaient. Dans la pratique, le contrôleur qui constate qu'un locataire déduit des frais locatifs doit (devait) établir manuellement une fiche (interne) et la transmettre au contrôleur compétent pour le bailleur…[6]

En outre, on a souvent observé dans la pratique que les revenus immobiliers d'un bien donné en location à (a) une personne non physique ou à (b) une personne physique qui affecte le bien totalement ou partiellement à ses activités professionnelles n'étaient pas correctement déclarés, parfois délibérément (pour échapper à l'impôt), mais parfois aussi par ignorance. En effet, le bailleur n'est pas toujours conscient de la qualité du preneur et de l'usage auquel il affecte le bien (voir plus loin à ce sujet)[7]. Il se peut donc que le Trésor ait déjà perdu beaucoup d'argent de ce fait.

De surcroît, il pouvait arriver qu'un loueur ait la mauvaise surprise de constater que son locataire utilisait le bien en tout ou en partie à des fins professionnelles et/ou faisait passer son loyer dans ses frais professionnels. En effet, le fisc et quelques tribunaux posent classiquement que, si le locataire affecte le bien à un usage professionnel, quand bien même le contrat de bail le lui interdit, le propriétaire est imposable sur le revenu locatif réel[8]. Mais il existe aussi une jurisprudence qui prévoit que, si l'usage professionnel du bien s'opère à l'insu du bailleur et/ou que le locataire ne déduit pas ses frais de location à titre de frais professionnels, une taxation fondée sur le revenu locatif réel viole le principe de prévisibilité et/ou d'égalité[9]. Par conséquent, cet état de fait a été source d'incertitudes, d'insécurité juridique, de situations inéquitables pour des contribuables et/ou de fraude fiscale[10].

Pour y remédier, la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses a introduit deux nouvelles règles par le biais des articles 53, 33° CIR 1992 et 307, § 2/2 CIR 1992, en l'occurrence :

1) l'obligation, pour les locataires ou les titulaires d'un droit réel sur un bien immeuble, de joindre, dans certaines situations, une annexe 270 MLH à leur déclaration à l'impôt sur les revenus, sous peine (i) de non-déductibilité des frais de location ou des indemnités attribuées et (ii) de sanctions administratives pour cause de déclaration incomplète ou inexacte[11] ; et
2) une présomption légale irréfragable selon laquelle, si un contrat de bail relatif à un bien immobilier a été enregistré gratuitement – conformément à l'article 161, 12°, a) ou b) du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe –, le bien en question est affecté uniquement à un usage d'habitation (privée), avec pour conséquence que, dans ce cas, le loyer et les éventuels avantages locatifs ne sont jamais déductibles comme frais professionnels et qu'ils sont toujours imposables sur la base du RC dans le chef du bailleur (voir *supra*)[12].

Le but de la nouvelle réglementation est donc double.

Premièrement, elle vise une application plus correcte du régime d'imposition existant pour les revenus locatifs[13]. De nombreux revenus échappent effectivement au Trésor si des contribuables commettent des erreurs dans la déclaration de leurs revenus immobiliers. Qui plus est, il est injuste vis-à-vis des contribuables « honnêtes » que certains passent à travers les mailles du filet. C'est pourquoi le législateur veut faciliter la tâche de contrôle de l'administration fiscale. En principe, grâce à ces informations supplémentaires (du moins si elles sont utilisées efficacement dans la réalité), le fisc pourra contrôler avec plus d'efficacité et d'efficience si les contribuables déclarent correctement leurs revenus

5 I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2024-2025*, *Intersentia*, 57.
6 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 62. Voir aussi par exemple C. VANBIERVLIET, « Verplichte bijlage huur en huurlasten geeft inhoudelijk en praktisch nog heel wat kopzorgen », *Fiscale Actualiteit*, 2024/22, 1-6.
7 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 61.
8 I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2024-2025*, *Intersentia*, 57.
9 Voir par exemple Anvers, 18 octobre 2005 et C. const., 27 mai 2008, n° 86/2008. Voir aussi Anvers, 24 février 2009, commenté par J. VAN DYCK in « Anvers applique à son tour le principe de la "prévisibilité minimale" », *Le Fiscologue* 2009, 1155.
10 Voir aussi par exemple D. LEMAIRE et B. SERRUYS, « Nieuwe rapporteringsplicht voor huurders en houders van zakelijke rechten vergemakkelijkt toezicht fiscus », *Accountancy Actualiteit*, n° 2024/17. On notera qu'en l'espèce, un bailleur aurait toujours la faculté d'aller en justice pour tenter de recouvrer le dommage subi (*cf.* le supplément d'impôts) contre le preneur de mauvaise foi, encore qu'il aille de soi qu'une telle mesure ne soit pas évidente, ne serait-ce que pour la relation entre le locataire et son propriétaire.
11 Article 53, 33°, a) CIR 1992 et article 307, § 2/2 CIR 1992.
12 Article 53, 33°, b) CIR 1992.
13 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/005, 11 ; QRVA, Chambre, 55, n° 134, pp. 259-260.



iStockphoto.com/vicnt

locatifs à l'impôt des personnes physiques[14]. Parallèlement, cela motivera peut-être aussi davantage les contribuables à établir spontanément une déclaration correcte de leurs revenus.

Deuxièmement, le législateur entend protéger les loueurs de bonne foi contre les locataires qui, nonobstant les accords, affectent, au su et/ou à l'insu du loueur, un bien immobilier en tout ou en partie à un usage professionnel, couplé à une non-déductibilité des frais de location (voir *infra*)[15].

Selon les estimations, ces mesures rapporteraient annuellement au Trésor 67 millions d'euros, une somme rondelette qui serait bienvenue pour des finances publiques en piteux état[16].

3. Obligation de déclaration, limitation de la déduction fiscale et présomption irréfragable

Dans la pratique, le nouveau régime revient à (a) une nouvelle obligation de déclaration, à (b) une limitation additionnelle de la déduction fiscale (liée à l'obligation de déclaration) et à (c) une présomption légale irréfragable pour les contrats de bail d'habitation enregistrés gratuitement :

a) premièrement, les contribuables locataires d'un bien immobilier ou titulaires d'un droit réel sur un bien immobilier (sauf si la législation sur le bail à ferme s'applique) doivent toujours joindre à leur déclaration à l'impôt sur les revenus un formulaire 270 MLH donnant des informations sur (i) le loueur, (ii) le bien qui est loué ou sur lequel le contribuable détient un droit réel, et (iii) les indemnités payées (art. 307, § 2/2 CIR 1992) ;
b) deuxièmement, les loyers, avantages locatifs et indemnités attribués concernant certains droits réels sur un bien immobilier ne sont plus fiscalement déductibles si l'obligation visée à l'article 307, § 2/2 CIR 1992 n'est pas respectée (art. 53, 33°, a) CIR 1992) ;
c) troisièmement, si le contrat de bail a été enregistré gratuitement, le nouveau régime prévoit tout bonnement que (i) les frais locatifs ne sont pas déductibles fiscalement et que (ii) le loueur peut toujours indiquer simplement (sans crainte) le RC indexé dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques.

Nous nous penchons à présent sur les divers composants de la nouvelle obligation de déclaration.

14 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 61.
15 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 63.
16 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/010, 9.

4. Pour qui et pour quoi (champ d'application personnel et matériel)

L'obligation de joindre une annexe 270 MLH à la déclaration s'applique :[17]

1) aux personnes morales qui sont (sous-)locataires d'un bien immobilier ou titulaires d'un droit de superficie, d'un droit d'emphytéose ou d'un autre droit réel d'usage (par exemple un usufruit) sur un bien immobilier et qui sont tenues de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus en Belgique ; et
2) aux personnes morales qui déduisent totalement ou partiellement comme frais professionnels réels les indemnités locatives afférentes à ce bien ou les indemnités liées à la constitution ou à la cession d'un droit réel d'usage sur un bien immeuble[18]. Autrement dit, le contribuable qui coche la case 1072/2072 de sa déclaration à l'impôt des personnes physiques doit joindre une annexe[19].

Bref, tout locataire ou titulaire d'un droit réel sur un bien immeuble tenu de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus en Belgique doit en principe toujours joindre une annexe 270 MLH à sa déclaration à l'impôt des personnes physiques, des sociétés, des personnes morales ou des non-résidents[20].

En principe, l'obligation de déclaration s'applique, que le locataire déduise ou non les indemnités locatives comme frais professionnels[21]. Mais dans le cas spécifique des locataires-personnes physiques assujettis à l'IPP ou à l'INR, l'obligation de déclaration s'applique seulement s'ils déduisent effectivement tout ou partie des indemnités (locatives) comme frais professionnels réels, et ce à l'inverse des personnes morales (y compris les sociétés). En effet, celles-ci doivent en principe toujours joindre une annexe 270 MLH, indépendamment de la déduction effective des coûts, parce qu'elles sont toujours censées utiliser un bien immeuble à titre professionnel (sauf exception)[22].

La qualité du bailleur n'a pas d'incidence non plus. Il importe peu de savoir qui est l'autre partie.

De plus, il est sans objet de savoir si les indemnités sont imposables dans le chef de celui qui les perçoit[23].

En outre, il est sans intérêt de savoir si le bien a été loué pendant la totalité de la période imposable ou une partie de celle-ci. En d'autres termes, une location d'un jour suffit.

Selon l'exposé des motifs, il convient à cet égard de comprendre au sens large la notion d'indemnités afférentes à un droit réel d'usage, en l'occurrence comme englobant toutes les indemnités attribuées à la personne concédant le droit. Relève donc aussi de cette notion, entre autres, l'indemnité attribuée pour l'obtention d'un droit d'usufruit, d'une servitude, d'un bail de carrière ou d'un droit répondant aux conditions visées à l'article 10, § 2 CIR 1992 (au sujet du leasing immobilier)[24]. D'après l'exposé, cette conception serait conforme à la définition du revenu imposable de l'article 10, § 1er CIR 1992 lorsque le cessionnaire est assujetti à l'impôt des personnes physiques ou des personnes morales[25].

17 Ainsi que le dispose l'article 307, § 2/2 CIR 1992 et comme le précise la circulaire 2024/C/29 relative à la non-déductibilité du loyer et des avantages locatifs pour un bien immobilier ainsi que des indemnités et des avantages en vertu d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier, marginaux 3 et 20.

18 Au contraire des contribuables qui optent pour la déduction du forfait conformément à l'article 51 CIR 1992.

19 Si l'une des exceptions s'applique (voir *infra*), il ne faut pas cocher cette case de la déclaration à l'impôt des personnes physiques. Voir aussi par exemple J. WELLENS, « Een nieuwe lente, een nieuwe aangifte », *Fiscale Actualiteit*, 2024/12, 1-7.

20 En matière de non-résidents, voir aussi par exemple la circulaire 2024/C/67 du 23 octobre 2024.

21 C'est pourquoi, en principe, il faut aussi déposer un formulaire 270 MLH comportant la mention « 0,00 euro » dans le cadre réservé aux loyers, avantages locatifs ou indemnités octroyés pour un droit réel. Voir aussi par exemple C. VANBIERVLIET, « Verplichte bijlage huur en huurlasten geeft inhoudelijk en praktisch nog heel wat kopzorgen », *Fiscale Actualiteit*, 2024/22, 1-6.

22 Autrement dit, les personnes morales-locataires et les personnes morales-titulaires d'un droit réel doivent donc en principe joindre systématiquement un formulaire 270 MLH à leur déclaration parce qu'elles sont supposées toujours affecter un bien immeuble à un usage professionnel.

23 Selon l'exposé des motifs, l'impact du non-respect de la nouvelle obligation de déclaration est ainsi sanctionné de la même manière, quelle que soit la nature (i) du contrat octroyant le droit d'utilisation d'un bien (immeuble) ou (ii) la qualité de celui qui octroie ce droit. *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 64. Pensons par exemple à une indemnité afférente à l'attribution d'un usufruit qui n'est souvent pas taxable à l'impôt des personnes physiques dans le chef du nu-propriétaire (soit le précédent plein-propriétaire). Pour un commentaire détaillé, voir par exemple S. GARROY, « La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage : essai de synthèse », *Actualités Fiscales*, 2024/31.

24 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 62-64. Pour une analyse (critique) détaillée en matière, par exemple, d'usufruit, voir notamment S. GARROY, « La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage : essai de synthèse », *Actualités Fiscales*, 2024/31.

25 Pour rappel, dans l'impôt des sociétés, la qualification d'un revenu comme (i) immobilier, (ii) mobilier, (iii) professionnel ou (iv) divers importe peu en principe, hormis le cas, par exemple, de l'application de régimes fiscaux (de faveur) spécifiques et de conventions préventives de la double imposition, puisque tous les revenus d'une société ont par définition un caractère professionnel. Cela explique peut-être pourquoi, en la matière, l'exposé des motifs renvoie seulement à l'IPP et à l'IPM.

Il est à noter qu'eu égard à la portée étendue de l'obligation de déclaration, elle s'applique donc aussi, par exemple, à la situation très répandue d'une société de gestion qui loue un espace de bureau à un dirigeant d'entreprise (par exemple dans son habitation privée)[26]. En revanche, l'obligation de déclaration ne s'applique pas, par exemple, aux indemnités payées au fournisseur d'un bureau virtuel (songeons aux services proposés par Regus). Par ailleurs, une garantie locative payée n'est pas soumise à une obligation de déclaration. Une indemnité pour dégâts locatifs exceptionnels n'en relève pas non plus à notre estime. En effet, il doit toujours s'agir de la prise en location d'un bien immobilier et d'une indemnité accordée en contrepartie de la jouissance du bien[27].

Ensuite, l'obligation de déclaration ne s'applique (probablement) pas non plus à une personne physique qui loue et sous-loue. En l'occurrence, un sous-bailleur doit normalement déclarer les revenus de la sous-location dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques à titre de revenus divers (art. 90, al. 1er, 5° CIR 1992), mais uniquement pour le montant net. Un sous-bailleur peut effectivement déduire de ses revenus divers le loyer et les avantages locatifs payés quant à la partie sous-louée (art. 97 CIR 1992). Mais le cas échéant, il ne s'agit pas de la déduction de frais professionnels au sens de l'article 49 CIR 1992[28].

5. Exceptions

Toutefois, le législateur prévoit explicitement deux exceptions à l'obligation de joindre une annexe 270 MLH. Par ailleurs, selon nous, il y en a peut-être aussi une troisième dans la pratique (voir ci-dessous).



iStockphoto.com/nalinratphi

26 Voir aussi le point 6.2.

27 À l'opposé, il se peut toutefois qu'il faille déclarer, par exemple, une indemnité de congé payée en raison de la rupture d'un bail (*cf.* une indemnité de rupture). Pour, par exemple, un propriétaire-personne physique agissant dans sa sphère privée, une telle indemnité de congé peut effectivement avoir la qualification de revenu immobilier au sens de l'article 7, § 1er, 2° CIR 1992, encore que la question puisse faire débat puisqu'une indemnité de rupture ne s'entend pas, dans le chef du bailleur, comme d'une indemnité en contrepartie de la jouissance du bien, puisque le locataire n'en a plus la jouissance après la rupture du contrat de bail.

28 L'obligation de déclaration s'applique cependant toujours à une personne morale-sous-bailleur, car, ainsi qu'on l'a déjà dit, elle s'applique systématiquement aux personnes morales, indépendamment de toute déduction effective de frais. Voir aussi par exemple C. VANBIERVLIET, « Formulier 270 MLH roept zelfs aan vooravond deadlines voor aangiften nog tal van vragen op », *Fiscale Actualiteit*, 2024/31, 7-11.



5.1. Une facture conforme à la réglementation TVA ou un document la remplaçant

Premièrement, l'obligation de joindre une annexe 270 MLH à la déclaration ne s'applique pas aux indemnités locatives ou aux indemnités pour un droit réel sur un bien immeuble pour lesquelles une facture conforme en matière de TVA ou un document en tenant lieu a été établi (art. 307, § 2/2, al. 4 CIR 1992)[29].

Plus précisément, la nouvelle obligation de déclaration ne s'applique pas lorsque les indemnités locatives et les indemnités pour un droit réel d'usage sont liées aux livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées par un assujetti établi dans l'EEE ou en Norvège, en Islande ou au Liechtenstein, pour lesquelles, conformément à la réglementation applicable en matière de TVA, une facture ou un document en tenant lieu a été effectivement établi(e)[30].

Cela vaut aussi quand cette facture ou un document en tenant valablement lieu porte sur tous les paiements périodiques futurs. Concrètement, il s'agit par exemple du loyer prépayé, soit une facture de loyer concernant le paiement anticipé de plusieurs périodes locatives. Dans ce cas, aucune annexe 270 MLH ne doit être établie pour le bien concerné dans les années qui suivent[31].

Cette exception a toutefois longtemps baigné dans le flou[32]. Initialement, l'administration fiscale a fait savoir qu'un document de remplacement pouvait aussi consister, par exemple, en une note de débit, en un avis de paiement (avis d'échéance) ou en une confirmation de paiement sans que toutes les mentions obligatoires sur une facture conforme en matière de TVA doivent y figurer[33].

29 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 64. Pour rappel, les fiches 281.50 font aussi l'objet d'une dispense similaire pour les paiements ou frais à déclarer. Voir l'article 57, al. 3 CIR 1992 et la circulaire 2022/C/96 du 26 septembre 2022 relative à la diminution des charges administratives en matière de fiches 281.50. L'exception prévue pour la déclaration sur un formulaire 270 MLH repose à l'évidence sur l'exception qui s'applique aux fiches 281.50.

30 Article 307, § 2/2, alinéa 4 CIR 1992. Voir aussi la circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginal 22.

31 Voir la circulaire n° 2024/C/48 du 12 juillet 2024, marginaux 3 et 4.

32 Voir par exemple J. VAN DYCK, « Usufruit d'un immeuble : l'annexe ne doit pas mentionner les amortissements », *Fiscologue* 1845, 10 ; I. MASSIN, « Annexe 270 MLH : c'est quoi "un autre document à la place de la facture" », *Fiscologue* 1848, 1.

33 Pour obtenir plus d'explications, voir aussi : MyMinfin. Pour un commentaire détaillé, voir également par exemple S. GARROY, « La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage: essai de synthèse », *Actualités Fiscales*, 2024/31 ; I. MASSIN, « Pas d'annexe "270 MLH" ? Une facture s'impose », *Fiscologue* 1852, 1.

En octobre 2024, le SPF Finances a cependant précisé – au moyen d'un avis intitulé « Article 307, § 2/2 CIR 1992 – Annexe 270 MLH » – que le document tenant lieu de facture doit comporter toutes les mentions d'une facture[34]. Citons entre autres à cet égard un numéro d'ordre unique et la date du fait imposable. Une simple confirmation de paiement ou une simple quittance ne suffit donc pas. Une tolérance ne sera accordée que pour l'exercice d'imposition 2024 (à en croire l'avis du fisc)[35].

Il s'ensuit qu'à partir de l'exercice d'imposition 2025, (a) les factures conformes à la réglementation TVA ou (b) les documents comportant en fait toutes mentions d'une facture conforme en matière de TVA, mais ne portant pas la mention formelle « Facture » pourront seuls avoir droit à une dispense de l'obligation de déclaration :[36]

- une facture conforme en matière de TVA (portant toutes les mentions de l'article 5, § 1er de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992) ; ou
- une note de crédit[37] ; ou
- une facture simplifiée visée à l'article 13 de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992[38] ; ou
- un document particulier dans le cas de la livraison d'un bien ou de la prestation d'un service entre deux membres d'une unité TVA (art. 53, § 3 CTVA)[39].

Ce faisant, le fisc donne toutefois, à notre avis, une interprétation (très) stricte de la lettre de la loi, puisqu'il est question dans celle-ci d'un document en tenant lieu qui a été établi, tandis que l'administration fiscale admet donc *de facto* uniquement une facture (conforme à la réglementation sur la TVA).
Par souci de complétude, nous ferons observer que, s'il y a un document valide, il importe peu que la TVA s'applique effectivement, par exemple si la mise en location bénéficie d'une exemption de TVA (*cf.* art. 44 CTVA).

Pour rappel, une exception similaire s'applique déjà depuis quelques années aux indemnités qui doivent normalement être déclarées sur une fiche 281.50 (*cf.* art. 57 CIR 1992). Il est dès lors quelque peu surprenant que l'annexe 270 MLH ait manifestement suscité des discussions quant au contenu concret de la notion de « document en tenant lieu » alors que le texte de l'article 57 et celui de l'article 307, § 2/2 CIR 1992 sont identiques à ce sujet. On peut donc se demander si l'obligation de notifier les informations sur le loueur et les indemnités locatives n'aurait pas pu être réglée au moyen d'une 281.50 plutôt qu'en instaurant une toute nouvelle obligation de déclaration (voir aussi, par exemple, le point 9).

5.2. Un contrat relevant de la législation sur le bail à ferme ou d'un droit étranger similaire

Deuxièmement, il existe une dispense pour les biens immeubles à l'exception du bien immobilier donné en location conformément à la législation sur le bail à ferme ou à un droit étranger équivalent limitant les fermages et affecté à des fins agricoles ou horticoles[40]. L'annexe 270 MLH ne s'applique pas à de tels biens.

L'idée fondant cette dérogation est qu'un bailleur – soit une personne physique agissant à titre non professionnel – n'est de toute façon pas taxé sur le loyer et les avantages locatifs réels, mais sur la base du RC indexé (art. 7, § 1er, 2°, b) CIR 1992)[41]. En d'autres termes, il n'est d'aucune utilité d'imposer une charge administrative supplémentaire dans le cas présent. De plus, les baux à ferme se concluent souvent oralement et il n'est pas rare que les fermiers n'aient pas toutes les données des bailleurs[42].

5.3. Indemnités locatives concernant un bien immeuble enregistré gratuitement

Par ailleurs, quoique la loi ne le prévoie pas explicitement alors qu'elle le fait pour les dispenses précitées, il nous paraît logique que le locataire d'un bien dont le contrat de bail a été enregistré gratuitement ne doive pas non plus rentrer d'annexe 270 MLH pour ce bien. En effet, cela n'aurait pas de sens.

34 Voir l'avis du 2 octobre 2024 – « Article 307, § 2/2 CIR 1992 – Annexe 270 MLH – Dispense – "Autre document tenant lieu de facture" : Précisions » – à consulter sur MyMinfin.
35 Pour l'exercice d'imposition 2024, une tolérance administrative sera appliquée si la date du fait générateur de la taxe et la référence à l'article exemptant de la TVA ne sont pas mentionnées sur le document. Voir par exemple MyMinfin.
36 *Cf.* l'article 5, § 1er de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et la facture devra être inscrite dans le facturier de sortie de l'assujetti. Voir l'avis du fisc et par exemple I. MASSIN, « Pas d'annexe "270 MLH" ? Une facture s'impose », *Fiscologue* 1852, 1.
37 On notera que d'ordinaire, une note de crédit est délivrée pour un remboursement et pas pour demander le paiement du loyer. L'administration fiscale ne dit pas quelle situation elle vise précisément par ce « document en tenant lieu ».
38 Cela concerne des cas spécifiques, ce qui signifie entre autres que la facture peut s'élever à 100 euros maximum (HTVA).
39 Voir aussi C. VANBIERVLIET, « Formulier 270 MLH roept zelfs aan vooravond deadlines voor aangiften nog tal van vragen op », *Fiscale Actualiteit*, 2024/31, 7-11 ; I. MASSIN, « Annexe 270 MLH : c'est quoi "un autre document à la place de la facture" », *Fiscologue* 1848, 1 ; I. MASSIN, « Pas d'annexe "270 MLH" ? Une facture s'impose », *Fiscologue* 1852, 1.
40 Article 21, al. 3 de la loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.* 29 mai 2024 ; article 307, § 2/2 CIR 1992.
41 Le bail de carrière bénéficie même d'une exonération. Voir aussi par exemple *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/018, 4-5.
42 Voir aussi par exemple la circulaire n° 2024/C/48 du 12 juillet 2024, marginal 5.

Pour rappel, ainsi que nous l'avons déjà brièvement évoqué, une présomption légale irréfragable s'applique désormais pour protéger les bailleurs (privés) ayant conclu de bonne foi un contrat de bail pour une habitation affectée exclusivement au logement contre le locataire qui utilise malgré tout l'habitation à des fins professionnelles ou fait passer (en tout ou en partie) le loyer en frais professionnels.

C'est pourquoi une règle spécifique est prévue pour les actes visés à l'article 19 C. enreg. (i) portant bail, sous-bail ou cession de bail d'immeubles situés en Belgique et affectés exclusivement au logement d'une famille ou d'une personne seule, (ii) qui sont enregistrés gratuitement conformément à l'article 161, 12°, a) ou b) C. enreg.[43] Dans ce cas, le locataire ne peut jamais déduire le coût comme frais professionnels (hormis une exception) et le bailleur sera toujours imposé sur la base du RC indexé (indépendamment de l'usage effectif du bien immeuble). Cela vaut aussi pour un contrat de bail portant sur un bien immeuble situé à l'étranger si celui-ci avait pu lui aussi être enregistré gratuitement en Belgique s'il s'était agi d'un immeuble belge.

Comme on l'a déjà relevé, cette règle est en premier lieu destinée à protéger les loueurs particuliers de bonne foi en assurant la sécurité juridique[44]. Elle est donc bienvenue (dans la plupart des situations).

La législation en la matière est toutefois mal née. En effet, elle vise, d'une part, la non-déductibilité des indemnités locatives dans le chef du locataire (de mauvaise foi) et, d'autre part, l'imposition systématique dans le chef du loueur sur la base du RC indexé. Or, le texte même de la loi ne prévoit pas explicitement cette dernière finalité, bien qu'elle ressorte très clairement de l'exposé des motifs et de précisions données par le ministre des Finances[45]. Eu égard aux principes constitutionnels d'égalité et de sécurité juridique, il aurait donc tout de même mieux valu l'inscrire dans la loi.

Qui plus est, cette règle a aussi, par exemple, des conséquences néfastes pour quelqu'un qui loue un logement tout près de son travail. Nous pensons par exemple à une personne physique qui prend en location une résidence supplémentaire (secondaire) tout près du lieu de son occupation, par nécessité au regard de la nature de sa fonction. Dans ce cas de figure, le loyer n'est plus déductible comme frais professionnels si le contrat de bail a été enregistré gratuitement alors que, jusqu'à l'introduction de ce nouveau régime, il l'était, et ce sans que le propriétaire soit forcément imposé sur la base du revenu locatif réel.

La non-déductibilité précitée du loyer et des charges locatives dans le cadre d'un contrat de bail enregistré gratuitement connaît toutefois une importante exception, à savoir pour un bien immeuble qu'un contribuable agissant à titre professionnel loue exclusivement aux fins du logement d'un ou de plusieurs travailleurs ou dirigeants et, le cas échéant, de leur famille en vertu d'une obligation légale ou contractuelle[46]. Il ne faut pas sous-estimer l'importance de cette exception pour la pratique.

Prenons l'exemple suivant : un employeur occupe en Belgique un travailleur (non résident) pour les besoins d'une mission temporaire (en Belgique). Le contrat de travail prévoit qu'un logement sera mis à sa disposition pendant la période de son occupation en Belgique. Par conséquent, l'employeur loue un logement (non meublé) situé en Belgique. Le propriétaire est une personne physique qui n'agit pas à titre professionnel (c'est-à-dire un particulier-résident assujetti à l'impôt des personnes physiques). Le contrat de bail a été enregistré gratuitement en vertu de l'article 161, 12°, a) ou b) C. enreg. Il n'est pas établi de factures ou de documents en tenant lieu. Dans ce cas de figure, le loyer payé sera néanmoins déductible dans le chef de l'employeur comme frais professionnels pour autant que les conditions générales de l'article 49 CIR 1992 soient remplies et si l'employeur joint l'annexe 270 MLH à sa déclaration à l'impôt des personnes physiques ou des sociétés. Mais avec la conséquence que les revenus immobiliers dans le chef du loueur seront désormais purement et simplement taxés sur la base du revenu locatif réel (c'est-à-dire en application de l'article 7, § 1er, 2°, c) CIR 1992).

On notera aussi que, si un bien immeuble est affecté à un usage en partie privé et en partie professionnel, il se peut qu'un contrat de bail distinct ait été conclu pour

43 Voir aussi la circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginaux 8 à 11.

44 On notera toutefois que cette règle a des conséquences très néfastes pour une personne qui loue tout près de son travail. Ainsi, une personne physique qui loue une résidence supplémentaire proche du lieu de son occupation, par exemple parce que cela est nécessaire eu égard à la nature de sa fonction, ne pourra plus désormais déduire le loyer comme frais professionnels si le contrat a été enregistré gratuitement alors que, jusqu'à l'introduction de cette règle, elle pouvait en principe le faire, et ce sans que le loueur soit d'office imposé sur la base du revenu locatif réel. Voir aussi la circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginaux 33 à 35. Pour un commentaire critique à ce sujet, voir aussi, par exemple, S. GARROY, « La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage : essai de synthèse », *Actualités Fiscales*, 2024/31.

45 Voir plutôt concernant la *ratio legis*, Q. or. de P. De Roover, 24 avril 2024, Commission des Finances de la Chambre, CRIV 55 Com 1330, 10 et circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginal 7.

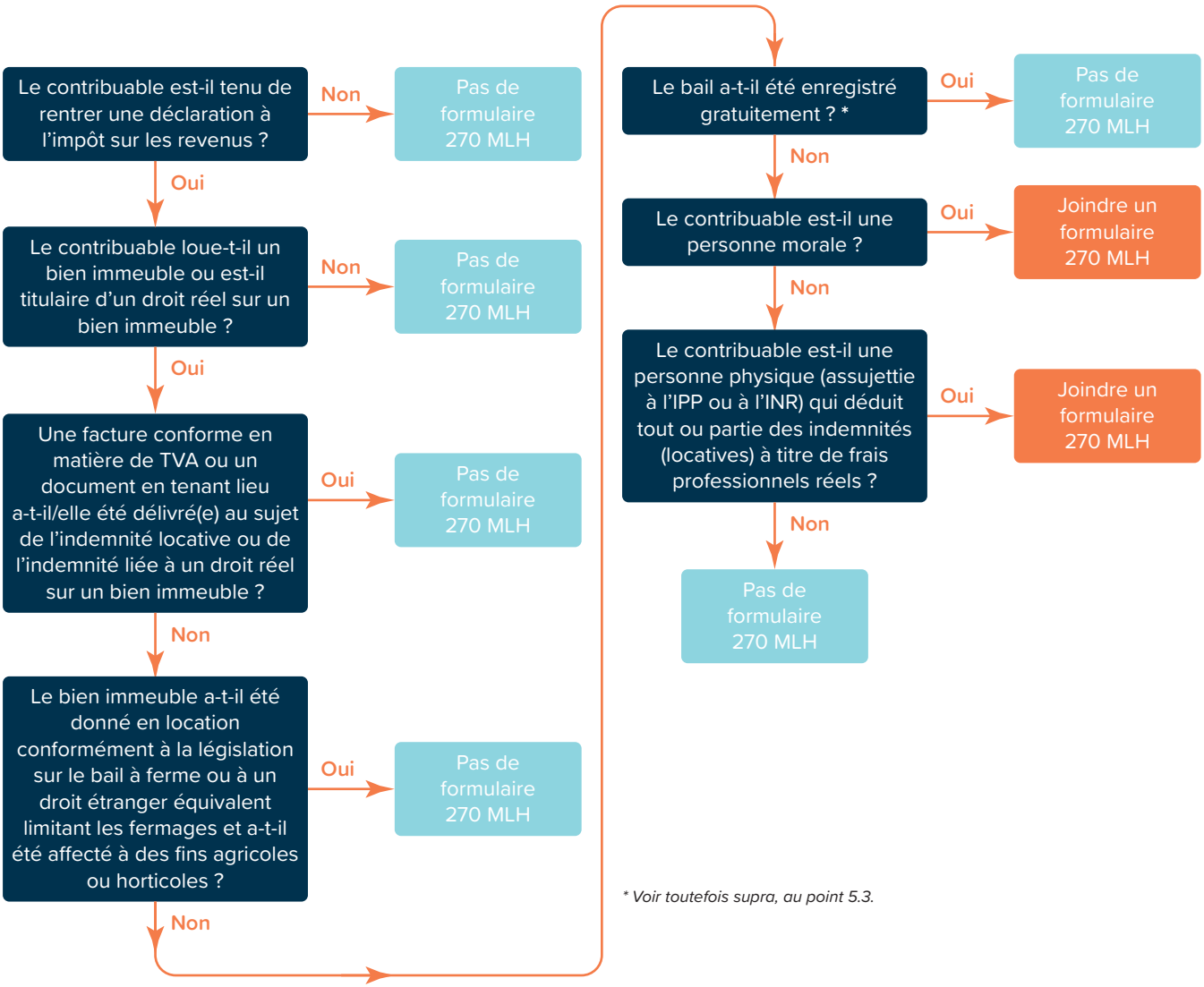
46 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 63. Voir aussi par exemple D. LEMAIRE et B. SERRUYS, « Nieuwe rapporteringsplicht voor huurders en houders van zakelijke rechten vergemakkelijkt toezicht fiscus », Accountancy Actualiteit, n° 2024/17. On notera par ailleurs que cela peut aussi être pertinent pour les logements loués par une société de logement social en vue de les relouer à des locataires sociaux.

chaque usage. La partie concernant le logement peut ainsi être enregistrée gratuitement alors que cela n'est pas possible dans le cas d'un bail mixte. Bien entendu, dans ce cas de figure, l'obligation de déclaration au moyen du formulaire 270 MLH reste tout simplement en vigueur (pour la partie affectée à un usage non privé)[47]. En outre, le fisc semble manifestement être (toujours) d'avis que si un contrat de bail n'a pas été enregistré (gratuitement) et si le bien concerné est de fait utilisé à des fins professionnelles, le loueur reste imposable sur la base du loyer réellement perçu, *même* si le locataire ne déduit pas le loyer comme frais professionnels ou s'il ne peut pas le faire parce qu'il ne respecte pas l'obligation de déclaration[48].

Tout cela fait que les loueurs ont plus que jamais intérêt à enregistrer correctement (gratuitement) un contrat de bail concernant un logement destiné à un usage privé et/ou à établir deux actes (dont un portant sur l'usage privé) pour une mise en location destinée à un usage mixte.

L'arbre de décision ci-dessous présente un aperçu schématique de la question.

Arbre de décision sur la nécessité de joindre ou non le formulaire 270 MLH



** Voir toutefois supra, au point 5.3.*

47 Voir aussi par exemple la circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginal 39-41.

48 Voir par exemple la circulaire 2024/C/29, marginal 19 ; F. MEES, « Nieuwe rapporteringsplicht voor aftrek van huur en zakelijke rechten », Creatief Boekhouden, 2024/12 ; C. VANBIERVLIET, « Verplichte bijlage huur en huurlasten geeft inhoudelijk en praktisch nog heel wat kopzorgen », *Fiscale Actualiteit*, 2024/22, 1-6.

6. Que déclarer et comment ?

En principe, l'annexe 270 MLH doit contenir, par bien immeuble, les données suivantes :[49]

a) les données d'identification du ou des loueurs ou de la ou des personnes concédant un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage :
   - lorsqu'elles concernent une personne physique, il s'agit :
     – du nom, du prénom et de l'adresse complète ;
     – du numéro de Registre national ou d'identification au registre d'attente ; et
     – du numéro d'identification de la Banque-Carrefour des Entreprises (numéro BCE) ;
   - lorsqu'elles concernent une personne morale, il s'agit :
     – de la dénomination (c'est-à-dire la raison sociale) et de l'adresse complète du siège social (c'est-à-dire le siège central) ; et
     – du numéro d'identification de la Banque-Carrefour des Entreprises (numéro BCE).

b) Données relatives au bien immobilier
   - Adresse complète du bien (ou des biens).
   - Montant des indemnités locatives et/ou des indemnités pour un droit réel d'usage qui ont été payées ou attribuées au cours de la période imposable concernée.
   - Montant qui a été déduit à titre de frais professionnels réels au cours de la période imposable concernée[50].

Pour le modèle de formulaire, nous renvoyons le lecteur au site Internet du SPF Finances (270MLH – 2024 | SPF Finances). Voir toutefois aussi ci-dessous ce qui est mentionné sur le dépôt électronique via Biztax ou Tax-on-web.

6.1. Notion de « loueur »

Aux fins de l'obligation de déclaration, un loueur est défini comme « *la personne sur laquelle reposent les obligations visées à l'article 1719 du Code civil* » (art. 307, § 2/2 CIR 1992).

Selon l'exposé des motifs, il s'agit, en principe, du propriétaire, de l'usufruitier, du bailleur emphytéotique, du superficiaire ou de l'occupant de l'immeuble. Ce sont les cinq catégories « traditionnelles » de personnes dans le chef desquelles des revenus de biens immeubles sont taxés à l'impôt des personnes physiques ou morales (c'est-à-dire les titulaires d'un droit réel sur le bien concerné)[51].

Toutefois, l'article 1719 C. civ., pris au sens strict, ne s'applique pas :
- aux biens immobiliers situés à l'étranger ; ni
- aux habitations situées dans la Région wallonne pour lesquelles l'article 1719 du Code civil a été abrogé par le décret du 15 mars 2018 relatif au bail d'habitation.

Interrogé à ce propos au Parlement, le ministre a précisé que la référence à l'article 1719 du Code civil a pour seul but de définir en substance la qualité de loueur. D'après lui, il s'agit de la personne qui, par la nature du contrat et sans qu'il soit besoin d'aucune clause particulière, doit respecter certaines obligations.

Il s'agit de l'obligation de délivrer au preneur le bien loué, d'entretenir ce bien en état de servir à l'usage pour lequel il a été loué et d'en faire jouir paisiblement le preneur pendant la durée du bail. Selon le ministre, « *les loueurs à identifier sur l'annexe sont les personnes sur lesquelles reposent les obligations susmentionnées dans le cadre d'un contrat de location d'un bien immobilier, quel que soit le lieu où ce bien est situé et sans avoir égard au fait que l'article 1719 du Code civil s'applique ou non en tant que tel* ».

Le ministre a encore spécifié que, dans le cadre d'un achat scindé lors duquel, par exemple, une personne physique achète la nue-propriété et une société, l'usufruit, la société doit déclarer le nu-propriétaire comme étant la personne ayant concédé l'usufruit[52].

6.2. Notion de loyer, d'indemnités locatives et d'avantages locatifs[53]

Selon l'exposé des motifs, la notion d'« indemnités pour droit réel d'usage » doit être interprétée au sens large. Relève

49 Article 307, § 2/2 CIR 1992.
50 Les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales ne doivent pas indiquer de montant ici.
51 Le « propriétaire » s'entend du propriétaire en pleine propriété, l'occupant conformément au droit commun, le bailleur emphytéotique conformément à la législation sur le bail à ferme et à l'article 3.173 C. civ., le superficiaire détenant un droit réel d'usage (*cf.* art. 3.177 C. civ.) et l'usufruitier ayant (en principe) droit aux revenus et charges périodiques afférents au bien immobilier (*cf.* art. 3.156 C. civ.).
52 Selon une réponse à une question parlementaire, il est visiblement attendu de l'usufruitier qu'il déclare le nu-propriétaire, même s'il ne lui a pas acheté son droit réel. C'est quelque peu surprenant puisque, dans ce cas de figure, le nu-propriétaire ne perçoit ou ne percevra aucune indemnité de l'usufruitier (Q. parl. 1996 et 1998 du 29 mars 2024 de monsieur Vermeersch). Peut-être cette façon de voir est-elle inspirée par le désir de pouvoir mieux suivre les structures de propriété scindée qui sont parfois une épine dans le pied du fisc. Voir aussi par exemple F. MEES, « Rapporteringsplicht voor huurders en houders van zakelijk rechten », *Creatief Boekhouden*, 2024/21 ; C. VANBIERVLIET, Formulier 270 MLH roept zelfs aan vooravond deadlines voor aangiften nog tal van vragen op », *Fiscale Actualiteit*, 2024/31, 7-11.
53 Voir déjà aussi un bref exposé sur le sujet au point 4. Voir aussi par ailleurs par exemple C. VANBIERVLIET, « Formulier 270 MLH roept zelfs aan vooravond deadlines voor aangiften nog tal van vragen op », *Fiscale Actualiteit*, 2024/31, 7-11.



donc aussi de cette notion, entre autres, une indemnité attribuée pour l'acquisition d'un droit d'usufruit, d'une servitude, d'un bail de carrière ou d'un droit répondant aux conditions visées à l'article 10, § 2 CIR 1992 (c'est-à-dire celles du leasing immobilier)[54].

Par ailleurs, le rapport de la première lecture du projet de loi rappelle une fois encore qu'il n'est question d'un avantage locatif que si le locataire est contractuellement tenu de prendre à sa charge certains frais normalement à la charge du bailleur. Il s'agit par exemple du précompte immobilier ou de certains travaux d'aménagement ou de transformation[55]. En outre, si un locataire effectue des travaux qui bénéficient au bailleur, à l'expiration du contrat de bail, celui-ci aura souvent le choix entre conserver les travaux exécutés et exiger que le bien immobilier soit remis dans son état initial, auquel cas il ne sera éventuellement pas question d'un avantage locatif. Par conséquent, la cession des travaux réalisés de la sorte n'a d'ordinaire lieu qu'au terme du contrat de bail et ce n'est qu'à ce moment-là, le cas échéant, qu'il est possible de déterminer s'il est question d'un avantage locatif ou non (sauf stipulation contraire du contrat)[56].

En principe, les indemnités afférentes à des biens meubles (c'est-à-dire le mobilier présent dans le bien loué) ne doivent pas être mentionnées, pour autant que le contrat de bail prévoie une scission. On ne voit toutefois pas bien ce qu'il faut faire si seul un loyer global est prévu : peut-on, dans ce cas, faire usage de la règle établissant qu'il se rapporte forfaitairement pour 3/5e à la partie immobilière et pour 2/5e à la partie mobilière (comme pour l'impôt des personnes physiques) ?[57]

54 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 62-63.

55 Inversement, la question se pose de savoir que faire des charges locatives (répercutées) que le locataire paie au loueur, par exemple pour le chauffage, l'électricité. Ces charges ne sont pas des avantages locatifs et, selon nous, elles ne doivent donc pas être portées sur le formulaire 270 MLH (*cf.* Com.IR. 92 n° 13/5). Voir aussi par exemple S. GARROY, « La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage : essai de synthèse », *Actualités Fiscales*, 2024/31, et C. VANBIERVLIET, « Formulier 270 MLH roept zelfs aan vooravond deadlines voor aangiften nog tal van vragen op », *Fiscale Actualiteit*, 2024/31, 7-11.

56 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/005, 19 et 39. Il est à noter que, dans le cadre de l'obligation de déclaration, il faut, ainsi que cela a été indiqué, aussi déclarer les indemnités attribuées pour la constitution ou la cession d'un usufruit par exemple, alors que les indemnités perçues à ce titre n'ont pas, dans le chef d'une personne physique, la qualification de revenu immobilier au sens de l'article 10 CIR 1992. Les notions de loyer, d'avantages locatifs, etc. n'ont donc pas tout à fait la même teneur que dans l'article 10 CIR 1992. Voir aussi par exemple F. MEES, « Nieuwe rapporteringsplicht voor aftrek van huur en zakelijke rechten », Creatief Boekhouden, 2024/06.

57 *Cf.* l'article 4, 2°, b, AR/CIR 1992. Voir aussi par exemple C. VANBIERVLIET, « Verplichte bijlage huur en huurlasten geeft inhoudelijk en praktisch nog heel wat kopzorgen », *Fiscale Actualiteit*, 2024/22, 1-6.



Il en va de même pour les amortissements portant sur un droit réel d'usage. Pour ce droit, seuls doivent être pris en considération (i) les indemnités proprement dites afférentes à la constitution ou à la cession du droit réel, et (ii) tous les autres avantages accordés en vertu de ce droit au concédant de celui-ci. Les amortissements sur un droit réel (par exemple un usufruit) n'en relèvent pas et ne doivent donc pas être déclarés[58]. En effet, il ne faut mentionner que les indemnités proprement dites afférentes à la constitution ou à la cession du droit réel (ainsi qu'à son usage)[59].

Par ailleurs, un employeur peut continuer à déduire comme frais professionnels une indemnité forfaitaire qu'il accorde à un travailleur pour des frais liés à un bureau à domicile – *cf.* l'indemnité pour frais propres à l'employeur – sans qu'il faille joindre une annexe 270 MLH à la déclaration[60].

Enfin, l'Administration confirme aussi que les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des non-résidents (personnes morales) ne doivent pas mentionner de montant d'indemnité (locative) déduite puisqu'elles ne peuvent pas déduire de frais professionnels. Dans ce cas de figure, la personne morale ne doit donc identifier que le loueur et le bien[61].

6.3. Importance du numéro de Registre national

Si le loueur est une personne physique, le contribuable (c'est-à-dire le locataire) est censé consentir les efforts voulus pour obtenir le numéro de Registre national, par exemple s'il ne figure pas sur le contrat de bail. Dans une réponse à une question parlementaire, le ministre a déclaré que si le numéro de Registre national manque, l'annexe 270 MLH peut être considérée comme incomplète, voire comme n'existant pas. En d'autres termes, on risque alors de ne pas pouvoir déduire le loyer payé et, par exemple, de recevoir une amende administrative[62]. Cette attitude stricte vise très probablement à dissuader les contribuables qui songeraient encore à ne pas mentionner ce numéro pour tenter d'éviter une imposition basée sur les revenus locatifs réels dans le chef du loueur.

58 Circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginal 30.
59 J. VAN DYCK, « Usufruit d'un immeuble : l'annexe ne doit pas mentionner les amortissements », *Fiscologue* 1845, 10.
60 Voir aussi Y. VERDINGH, « Rapporteringsplicht voor vennootschappen en natuurlijke personen die een pand huren (bijlage 270 MLH) », Monkey.be.
61 Toutefois, comme l'illustre aussi l'arbre de décision inséré plus haut, elle doit encore, en principe – selon le texte actuel de la loi –, joindre une annexe 270 MLH à sa déclaration à l'impôt des personnes morales.
62 QRVA Chambre, 2023-24, 55-131, 179, Q. n° 1834 de Wouter Vermeersch, 9 janvier 2024. Voir aussi par exemple D. LEMAIRE et B. SERRUYS, « Nieuwe rapporteringsplicht voor huurders en houders van zakelijke rechten vergemakkelijkt toezicht fiscus », *Accountancy Actualiteit*, n° 2024/17.

Dans la pratique, il est donc important qu'un locataire ou titulaire d'un droit réel puisse démontrer qu'il a fourni de bonne foi des efforts raisonnables pour obtenir le numéro de Registre national s'il ne le mentionne pas. Le ministre prescrit effectivement que le fisc peut se montrer conciliant dans ce cas-là. Un autre exemple est la situation dans laquelle le numéro de Registre national communiqué dans le contrat de bail s'avère inexact après coup, par exemple suite au décès du loueur initial. Dans ce cas de figure, il n'y aura pas non plus de sanction à en croire l'exposé des motifs et le ministre[63].

Un lecteur critique se posera peut-être la question de savoir si la communication du numéro de Registre national d'une autre personne est compatible avec la législation sur la protection de la vie privée et avec le RGPD. L'article 307, § 2, dernier alinéa CIR 1992 y répond en ce qu'il accorde explicitement aux contribuables – soit les locataires ou les titulaires d'un droit réel – l'autorisation légale de communiquer au SPF Finances le numéro de Registre national du loueur ou de la personne ayant concédé le droit immobilier[64]. À cet égard, il est toutefois frappant que l'Autorité de protection des données n'ait rendu sur ce point qu'un avis général (consacré à des sujets divers) sans se pencher spécifiquement sur le nouveau régime.

« *Compte tenu du nombre exceptionnellement élevé de demandes d'avis dont l'Autorité est saisie et faute de disposer de moyens humains suffisants, l'Autorité n'est momentanément pas en mesure de procéder à un examen de toutes les demandes d'avis qu'elle reçoit. Lorsque le demandeur n'indique pas que le projet soumis pourrait occasionner des risques élevés pour les droits et libertés des personnes concernées et lorsque les réponses fournies par celui-ci dans le formulaire ne permettent pas non plus de déduire que de tels risques existeraient, l'Autorité peut décider de se référer au présent avis standard relatif à la rédaction des textes normatifs.* »

Remarquons par ailleurs que si le loueur ou le cédant d'un droit réel d'usage est un non-résident personne physique, il n'aura normalement ni numéro de Registre national, ni numéro d'identification au registre d'attente. Il va sans dire que, dans ce cas, il ne faut pas mentionner cette donnée[65].

6.4. Identification alternative des biens immeubles sans adresse

Les biens immobiliers (non bâtis) pour lesquels il n'existe pas d'adresse peuvent aussi être identifiés à l'aide d'autres éléments, par exemple la matrice cadastrale ou une dénomination locale.[66]

6.5. De l'annexe 270 MLH (à déposer par voie électronique) comme partie intégrante de la déclaration

Le formulaire 270 MLH (« *Modèle Location Huur* ») n'a pas été fixé par voie d'une loi, ni par arrêté royal. La loi délègue le pouvoir d'établir le formulaire au ministre des Finances ou à son délégué.

Le modèle du formulaire a été publié par voie d'avis au Moniteur belge du 14 mars 2024[67].

Au contraire de bien d'autres annexes, le formulaire 270 MLH doit obligatoirement être joint à la déclaration à l'impôt des personnes physiques, des sociétés ou des personnes morales. En d'autres termes, il ne suffit pas de le tenir à disposition (alors qu'il en est ainsi pour quelques autres annexes).

Cela ressort de l'article 307, § 3 CIR 1992 qui prévoit que cette annexe et toutes les informations à y indiquer font partie intégrante de la déclaration. Cela a entre autres d'importantes conséquences quant aux sanctions possibles si le formulaire n'est pas joint, est inexact ou incomplet (voir *infra*).

Voici quelques considérations pratiques relatives au remplissage du formulaire :[68]

- en principe, le formulaire 270 MLH doit être complété et déposé par bien immobilier. Si les indemnités (locatives) à mentionner concernent plusieurs biens et/ou plusieurs contrats (de bail), la déclaration doit donc comporter plusieurs annexes. Toutefois, en ce qui concerne les biens immobiliers non bâtis, il suffit de compléter une seule annexe si une seule indemnité globale est payée pour plusieurs parcelles[69] ;

63 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 64. Voir aussi par exemple C. VANBIERVLIET, « Verplichte bijlage huur en huurlasten geeft inhoudelijk en praktisch nog heel wat kopzorgen », *Fiscale Actualiteit*, 2024/22, 1-6.

64 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/001, 65. Voir aussi l'avis du 17 mai 2023 de l'Autorité de protection des données – Avis standard n° 65/2023 du 24 mars 2023 – Version mise à jour en séance du 29 septembre 2023.

65 Circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginal 27.

66 Voir les directives pratiques publiées au Moniteur belge (32088) 14 mars 2024, C – 2024/002188.

67 *M.B.* (32088) 14 mars 2024, C – 2024/002188. Pour le modèle de formulaire, voir aussi : 270MLH – 2024 | SPF Finances.

68 Voir les directives pratiques mentionnées dans la publication précitée au Moniteur belge. Voir aussi par exemple une publication sur le site web de l'ITAA : Comment remplir l'annexe 270 MLH – Blog ITAA

69 Circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginal 25.



iStockphoto.com/Worawee Meepian

- s'il y a plusieurs loueurs, ils doivent tous être mentionnés et identifiés ;
- lorsque des conjoints ou cohabitants légaux faisant l'objet d'une imposition commune déduisent tous deux, à titre de frais professionnels, des indemnités locatives pour le même bien immobilier, ils doivent joindre à leur déclaration commune (au moins) deux annexes. Autrement dit, des partenaires imposés conjointement qui déduisent chacun une partie des indemnités à l'impôt des personnes physiques à titre de frais professionnels doivent joindre chacun une annexe 270 MLH, mais en y mentionnant chaque fois le montant total (c'est-à-dire le loyer et les avantages locatifs qu'ils ont payés ensemble)[70] ; et
- le fisc exige que le formulaire soit déposé par voie électronique au moyen de l'application spécifique prévue à cet effet dans Biztax ou Tax-on-web, quoique l'on puisse faire valoir qu'en principe, il devrait être également autorisé de déposer l'annexe au format PDF par exemple à titre d'autre annexe. En effet, le formulaire 270 MLH publié au Moniteur belge (*M.B.*, 14 mars 2024) est en principe l'unique modèle légal et officiel de cette annexe[71].

On notera toutefois qu'en raison de limitations techniques, l'annexe 270 MLH dans Biztax diffère du modèle publié le 14 mars 2024. Ainsi, nonobstant ce qui précède, il n'est actuellement possible de joindre qu'un seul formulaire 270 MLH par contribuable-société dans Biztax. Donc si un contribuable loue plusieurs biens et/ou détient un droit réel (d'usage) sur plusieurs biens, il doit tout de même (par dérogation aux directives générales) tout indiquer dans le même formulaire (ligne par ligne). S'il y a plusieurs loueurs pour un même bien, il faut ajouter une nouvelle ligne par co-bailleur

70 Voir aussi par exemple C. BUYSSE et J. VAN DYCK, « Déclaration du "loyer" : parfois une annexe par conjoint/locataire », *Fiscologue* 1829, 5.

71 Voir aussi par exemple J. Wellens, « Huuraftrek in ruil voor data », Monkey.be (https://monkey.wolterskluwer.com/nl/document/mnco13160160)

en répétant les informations relatives au bien immobilier. Le montant payé ou attribué et le montant déduit en frais professionnels ne doivent pas être répartis entre les différents loueurs à cette occasion. On peut donc mentionner le montant total dans le chef de l'un des loueurs, le mieux étant d'indiquer des montants nuls sur les autres lignes des colonnes correspondantes[72]. De plus, il est apparu que le formulaire électronique n'est pas le même pour l'impôt des personnes physiques (Tax-on-web) que pour l'impôt des sociétés (Biztax)[73]. Quoi qu'il en soit, il est un peu curieux que le SPF Finances, en dépit de l'armée d'informaticiens à son service et du temps qu'il a eu pour agir, n'ait pas réussi à convertir un formulaire officiel en un format adapté aux applications de dépôt…

P.-S. : vous vous demandez peut-être s'il faudra (encore) procéder ainsi pour la déclaration de l'exercice d'imposition 2025. Pour le savoir, il vous faudra attendre que les formulaires de déclaration soient disponibles sur MyMinfin (Tax-on-web ou Biztax).

7. Sanctions en cas de non-respect de l'obligation de déclaration (dans le chef du locataire)

Si l'obligation de déclaration n'est pas (dûment) respectée, le locataire ou le titulaire d'un droit réel ne pourra pas déduire fiscalement les indemnités concernées à titre de frais professionnels. De surcroît, le contribuable risque des sanctions administratives telles qu'une amende (voir aussi une brève évocation supra).

Premièrement, l'article 53, 33°, a) CIR 1992 dispose que si l'obligation de déclaration visée à l'article 307, § 2/2 CIR 1992 n'est pas respectée, le loyer et les avantages locatifs attribués, ainsi que les indemnités et avantages attribués en vertu d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier, n'ont pas la qualification de frais professionnels.

Le cas échéant, l'intégralité de l'indemnité versée doit être indiquée dans le nouveau cadre intitulé « Dépenses non admises et autres éléments du résultat », au code 1248 (Loyer et avantages locatifs attribués et indemnités et avantages attribués en vertu d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier) :

Dépenses non admises et autres éléments du résultat

	Codes	Période imposable
Loyer et avantages locatifs attribués et indemnités et avantages attribués en vertu d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier	1248	

Détail important : le législateur ne prévoit pas (encore) de mécanisme de vases communicants. Si l'indemnité locative n'est pas déductible dans le chef du locataire parce qu'il n'a pas déposé d'annexe 270 MLH (correctement remplie) avec sa déclaration, cela ne signifie pas que le loueur ne peut plus être taxé sur la base du revenu locatif réel.

Cette corrélation vaut seulement pour les baux enregistrés gratuitement. Autrement dit, l'interdiction de déduction prévue à l'article 53, 33°, a) CIR 1992 (liée à l'annexe 270 MLH obligatoire) est sans effet sur la détermination des revenus immobiliers dans le chef du loueur[74]. D'un côté, cela paraît sévère. De l'autre, il se peut que le législateur ne veuille pas qu'un locataire puisse simplement et délibérément assumer une dépense non admise afin d'éviter au bailleur d'être taxé sur son revenu locatif réel[75].

Deuxièmement, l'article 307, § 3 CIR 1992 dispose que l'annexe 270 MLH et les informations concernées font partie intégrante de la déclaration. Par conséquent, si le formulaire n'est pas déposé ou si des données inexactes y sont portées, le fisc peut également infliger des sanctions administratives pour absence de déclaration ou déclaration tardive, incomplète ou inexacte[76]. Le contribuable s'expose donc :

- à un accroissement d'impôt de 10 à 200 % sur les indemnités locatives non admises fiscalement à défaut d'annexe 270 MLH correcte. Si un accroissement d'impôt d'au moins 10 % est infligé à la suite d'une modification de la déclaration ou d'une taxation d'office, cette modification constitue en outre une base imposable minimale qui, dans le cas d'une société, conduira à un *tax cash-out* effectif (hormis pour la déduction RDT de l'année même)[77] ; et/ou
- à une amende administrative de 50 à 1 250 euros[78] ; et/ou
- à une taxation d'office[79].

Cela souligne une fois encore l'importance d'un traitement diligent de la nouvelle obligation de déclaration, même pour

72 Voir 270 MLH – Comment remplir ? | SPF Finances pour un exemple.
73 F. MEES, « Huurders en houders van zakelijke rechten: rapporteringsplicht », Creatief Boekhouden, 2024/12.
74 Voir aussi la circulaire 2024/C/29 du 23 avril 2024, marginaux 18 et 19.
75 Auparavant, sous l'empire de l'ancien régime de l'article 57 CIR 1992 (*cf.* fiches 281.50), cette pratique était devenue courante à un certain moment.
76 Voir aussi par exemple C. VANBIERVLIET, « Verplichte bijlage huur en huurlasten geeft inhoudelijk en praktisch nog heel wat kopzorgen », *Fiscale Actualiteit*, 2024/22, 1-6.
77 Article 444 CIR 1992 *juncto* article 205, § 2, article 206/3, § 1er, alinéa 2 et article 346 CIR 1992. Voir aussi par exemple S. VANTHIENEN et F. SMET, « Déductions refusées après imposition d'office : pas encore de décision sur le fond », *Fiscologue* 2024, 1852, 9.
78 Article 445 CIR 1992 *juncto* article 229/1 et suiv. AR/CIR 1992.
79 Article 351 CIR 1992. Voir aussi à ce sujet I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2024-2025*, *Intersentia*, 50.

les personnes morales qui ne déduisent pas les indemnités locatives comme frais professionnels.

Pour être complets, nous signalerons aussi qu'en principe, un contribuable, une société par exemple, a le droit, par voie d'une réclamation, de modifier ou de compléter une déclaration après son dépôt s'il peut démontrer avoir commis une erreur en fait ou en droit. Il pourra rectifier sur cette base une lacune entachant sa déclaration[80]. Nous pensons donc qu'il est encore possible, par exemple, de remédier (dans les délais légaux) à l'absence ou au caractère incomplet du formulaire 270 MLH puisque le dépôt du formulaire n'est pas prescrit à peine de déchéance.

8. Autres exemples pratiques

Le lecteur trouvera plusieurs (autres) exemples pratiques entre autres dans l'avis de l'administration fiscale mentionné plus haut et publié au *Moniteur belge* du 14 mars 2024, dans la circulaire 2024/C/29 et dans les diverses questions parlementaires (auxquelles fait référence la présente contribution).

9. La nouvelle obligation de déclaration bientôt remise sur le métier ?

La complexité de la réglementation détaillée plus haut vous dépasse ? Pas de souci !

Dans l'accord de coalition fraîchement conclu par le futur gouvernement De Wever I, il est écrit noir sur blanc que celui-ci va supprimer aussi vite que possible l'annexe n° 270 MLH et travaillera à une alternative moins contraignante sur le plan administratif, en tenant compte des informations dont l'administration dispose déjà[81].

Cela n'a pas de quoi surprendre : il ressort déjà des documents parlementaires relatifs à l'introduction de la nouvelle obligation de déclaration que le groupe N-VA ne soutenait pas la nouvelle réglementation, car elle contiendrait (dans sa forme actuelle) des imprécisions qui susciteront des discussions. Qui plus est, pour le groupe N-VA, la partie sanctionnée ne sera pas la bonne[82].

Le rapport évoque par exemple la situation d'une personne physique qui loue une seconde résidence à proximité de son travail pour se conformer à des obligations contractuelles. Dans un tel scénario, il est probable que cette personne portera le loyer dans sa déclaration à titre de frais professionnels et on peut s'attendre à ce que le fisc adresse quasi d'office un avis de rectification au bailleur sans (devoir) vérifier au préalable si le bien est affecté ou pas à l'exercice d'une activité professionnelle[83]. Le rapport épingle aussi, par exemple, le flou régnant sur la façon d'interpréter ou d'apprécier la notion d'« avantages locatifs » dans la pratique. Il s'interroge par ailleurs quant aux sanctions prévues[84].

Le groupe MR n'était pas non plus un fervent partisan du nouveau régime, car celui-ci alourdit les formalités pour les contribuables. En effet, ils doivent non seulement tenir les informations à la disposition du fisc, mais aussi les transmettre spontanément, sous peine de sanctions (non négligeables)[85].

Nous nous demandons bien entendu quelle pourra bien être cette alternative. Faire déclarer les avantages locatifs sur des fiches 281.50, c'est-à-dire recourir à une obligation de déclaration préexistante qui semble avoir inspiré (en partie) la nouvelle annexe 270 MLH ? Se borner à imposer l'obligation de mentionner dans sa déclaration sa qualité de locataire d'un bien immeuble et l'identité du loueur si l'on déduit ses dépenses locatives comme frais professionnels ? (Mieux) alimenter et interconnecter les diverses bases de données afin d'utiliser plus efficacement les informations déjà à la disposition des services publics fédéraux ? Par exemple créer une base de données numérisées des contrats de bail enregistrés qui comprendrait, par exemple, le contrat type de bail et l'identité du ou des bailleurs et qui serait reliée à une base de données du SPF Finances contenant les informations fournies dans les déclarations à l'impôt sur les revenus…[86]

Il n'y a plus qu'à attendre ce que feront concrètement le nouveau gouvernement et le nouveau ministre des Finances (monsieur Jambon). Même si l'idée à la base de l'obligation de déclaration a ses mérites, on ne peut en effet qu'applaudir la simplification administrative entreprise et une utilisation plus efficace des informations déjà disponibles de la part de l'administration fiscale. Elles sont synonymes de gain de temps et d'économies de coûts (ainsi que de moins

80 Voir à ce propos par exemple I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2024-2025*, *Intersentia*, 50 ; L. MAES, « Déduction pour capital à risque : le "relevé" peut-il être déposé plus tard ? », *Fiscologue* 1824, 4.

81 Le texte intégral de l'accord de coalition fédérale peut être consulté sur https://www.liguedh.be/wp-content/uploads/2025/02/Accord-de-majorite%CC%81-ARIZONA-FR-DEFINITIVE.pdf.

82 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/005, 19.

83 On peut effectivement craindre qu'il en aille ainsi, car il se passe déjà quelque chose d'analogue dans la pratique avec les fiches 281.50 par exemple. Comme signalé plus haut, dans ce cas, le loyer ne sera plus fiscalement déductible à titre de frais professionnels.

84 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/005, 19-20.

85 *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607/005, 23.

86 *Cf.* l'exploration de données (*data mining*).

de frustration) pour les contribuables, les entrepreneurs et l'administration fiscale elle-même.

CONCLUSION

Le formulaire 270 MLH est un moyen de répondre aux aspirations de l'administration fiscale en matière de contrôle du caractère correct de la déclaration des revenus locatifs. En principe, nous ne pouvons que nous réjouir d'une application (plus) correcte de la législation fiscale existante, les recettes fiscales qui en découlent pouvant contribuer à combler le déficit budgétaire et à accroître la justice fiscale. La protection des loueurs particuliers agissant de bonne foi est également bienvenue.

D'un autre côté, l'introduction du formulaire 270 MLH génère un surcroît de formalités et de charges. En outre, la nouvelle réglementation et, surtout, l'obligation de déclaration avec le 270 MLH soulèvent des questions pratiques et juridiques. De plus, les contribuables risquent de notables sanctions.

En raison de ces inconvénients et dans le souci de promouvoir l'entrepreneuriat, entre autres en allégeant le fardeau administratif, le gouvernement De Wever I projette de supprimer le formulaire 270 MLH dès que possible et de travailler à une alternative. En attendant, l'obligation de déclaration reste en vigueur (*cf.* l'exercice d'imposition 2025) et il y a toujours lieu de s'y conformer[87].

En rédigeant cet article, nous craignions par ailleurs que le formulaire 270 MLH puisse devenir superflu pour une autre raison, en l'occurrence s'il était décidé d'imposer dorénavant systématiquement les revenus locatifs réels et de supprimer l'imposition basée sur le RC (obsolète). Mais, cette intention ne peut (heureusement) plus être déduite de ce même accord de gouvernement.

À suivre…

Kevin Hellinckx
Conseiller fiscal certifié



Jente Thijs
Stagiaire interne
conseiller fiscal certifié





iStockphoto.com/KatarzynaBialasiewicz

87 Voir l'Accord de coalition fédérale (2025-2029), 35 : « *Le Gouvernement va supprimer aussi vite que possible l'annexe n° 270 MLH (annexe de location) et travaillera à une alternative moins contraignante sur le plan administratif, en tenant compte des informations dont l'administration dispose déjà (…)* ».

Les rapports de durabilité : une nouvelle opportunité pour les experts-comptables et les conseillers fiscaux

La directive européenne CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive ou « Directive relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises ») a été transposée en droit belge en novembre 2024, marquant un profond changement dans les obligations de reporting pour les entreprises. En plus des rapports financiers traditionnels, les entreprises doivent désormais rendre compte de leur durabilité. Cela offre aux experts-comptables et aux conseillers fiscaux une occasion unique de renforcer leur rôle de conseillers de confiance auprès des PME. Cet article présente les raisons pour lesquelles la publication d'informations en matière de durabilité est importante, le rôle que vous pouvez jouer et la manière dont l'ITAA vous aide à relever ce nouveau défi.

Les rapports de durabilité : qui doit en publier ?

À compter de l'exercice 2024, des informations relatives à la durabilité devront **obligatoirement figurer** dans le rapport annuel des grandes entreprises cotées en bourse qui emploient plus de 250 personnes. Elles devront identifier leur impact sur les paramètres dits ESG, à savoir **l'environnement** (E - *Environmental*), **les aspects sociaux** (S - *Social*) **et la bonne gouvernance** (G - *Governance*). Cette démarche doit être effectuée non seulement pour les entreprises elles-mêmes, mais également pour toutes les entreprises qui font partie de leur chaîne de valeur. Son impact est donc considérable. Plus de 60 % des PME belges, soit pas moins de 700 000 entreprises, seront invitées à fournir des informations en matière de durabilité.

Quelle est l'utilité de ces informations ?

Par le biais de cette obligation, l'UE vise à devenir le premier continent neutre sur le plan climatique d'ici 2050. Les entrepreneurs européens deviendront ainsi des leaders dans la lutte contre le réchauffement climatique et bénéficieront d'un avantage concurrentiel. Le fait de rendre l'information obligatoire au niveau européen créera des conditions de concurrence équitables pour nos entrepreneurs. Les rapports de durabilité devraient également permettre de **mieux informer et protéger** les **consommateurs** et les investisseurs. Il sera plus facile de comparer toutes les entreprises sur la même base et les consommateurs seront mieux protégés **contre le « greenwashing (ou écoblanchiment) »**. Les entreprises qui prétendent être « les plus respectueuses de l'environnement », ou qui affirment ne pas pratiquer de dumping social ou ne pas recourir au travail des enfants, devront également pouvoir en apporter des preuves fiables.

Les banques et les gouvernements exigent également de plus en plus d'informations en matière de durabilité de la part des entreprises en tant que condition de financement. Enfin, les clients et les autres parties prenantes, telles que les associations et les ONG, manifestent de plus en plus d'intérêt à l'égard de ces informations.

Quelles sont les implications pour vous, en tant qu'expert-comptable ou conseiller fiscal ?

Les entreprises s'adresseront davantage à leur expert-comptable ou leur conseiller fiscal pour des questions de ce type : *Quelles données dois-je collecter ? Comment établir un rapport ESG ? Qui vérifie ces informations ?* Cela vous permet de développer un **nouveau service** et de renforcer votre position d'interlocuteur privilégié pour les PME.

Votre rôle en tant qu'expert-comptable ou conseiller fiscal

Lorsque la loi de transposition a été adoptée par le Parlement fédéral, le rôle des membres de l'ITAA dans l'établissement des rapports de durabilité a été explicitement reconnu. Cela signifie que vous pouvez aider vos clients à :

- **Recueillir des données** pour chacun des paramètres ESG. Pensez à la consommation d'énergie, aux émissions de CO_2 ou à la



consommation d'eau, à la composition du personnel, etc. La majeure partie de ces informations peuvent être déduites des factures.
- **Établir un rapport de durabilité**, conformément aux normes officielles. Les 12 normes ESRS (*European Sustainability Reporting Standards* ou « normes européennes d'information en matière de durabilité ») définissent exactement la manière dont les informations en matière de durabilité doivent être communiquées par les entreprises qui sont directement soumises aux obligations de la directive CSRD. Une version allégée de ces normes est en cours d'élaboration pour les PME. Il s'agit des normes VSME (*Voluntary Standards for Medium and Small Enterprises*) ou « normes volontaires pour les moyennes et petites entreprises ».
- **Vérifier les informations en matière de durabilité**, afin d'en établir la fiabilité ou d'en **fournir une assurance**, une forme de certification des informations contenues dans le rapport de durabilité.

Qu'est-ce que l'assurance et pourquoi est-elle importante ?

Seules les entreprises directement concernées par la directive CSRD sont **tenues** de fournir une assurance. Cela signifie qu'un prestataire de services externe doit effectuer une sorte d'audit des informations en matière de durabilité et en confirmer l'exactitude. Ce prestataire de services ne doit pas avoir été impliqué dans la compilation de ces informations. Actuellement, l'Europe exige ce qu'on appelle une « mission d'assurance limitée », qui apporte un degré de certitude limité.

Nous distinguons deux niveaux d'assurance :
- **La mission d'assurance raisonnable**, qui est le niveau le plus élevé. Il s'agit d'un audit et d'une vérification approfondis de toutes les données relatives au développement durable et des processus associés.
- **La mission d'assurance limitée** : un audit approfondi, évaluant la plausibilité, similaire à un audit financier, mais appliqué aux informations de durabilité.

Fournir une **assurance** aux entreprises qui relèvent du champ d'application de la loi CSRD nécessite de disposer d'une certification en tant que réviseur d'entreprise. Au terme d'une période de trois ans, les « prestataires de services d'assurance indépendants » certifiés par un organisme reconnu seront également autorisés à fournir une assurance concernant les informations en matière de durabilité de ces entreprises.

Qu'en est-il de l'assurance des informations en matière de durabilité pour les PME ?

La loi de transposition belge stipule que les PME **ne peuvent pas être contraintes** de fournir une assurance. De même, les entreprises soumises à l'obligation de CSRD ne peuvent pas demander plus d'informations à une PME que celles prévues par les normes pour les petites et moyennes entreprises (VSME). Cela réduit la charge financière et administrative pour les PME et vous permet, en votre qualité d'expert-comptable ou de conseiller fiscal, d'offrir des services supplémentaires.

Les PME sont toutefois autorisées à (faire) établir volontairement un rapport de durabilité et à le faire certifier par un prestataire de services externe sur une base volontaire.

Les experts-comptables certifiés, les experts-comptables et les conseillers fiscaux peuvent effectuer cette mission, en conformité, bien sûr, avec leur déontologie et leurs règles d'indépendance qui s'appliquent à toutes les missions d'assurance.

Comment l'ITAA vous soutient-elle ?

L'ITAA suit de près les développements concernant les rapports CSRD et ESG, et s'investit pour conserver une **charge administrative la plus basse possible pour les PME et les membres de l'ITAA.** Cette démarche a déjà donné lieu à des succès significatifs. Le **rôle des membres de l'ITAA dans l'établissement des rapports de durabilité et de l'assurance de ceux-ci** a, par exemple, été **officiellement reconnu** par le ministre de l'Économie et des Finances (voir ci-avant). En outre, les PME seront soumises à des obligations de reporting moins strictes que les grandes entreprises. Nous préparons les ajustements nécessaires en matière de réglementation et de formation, et collaborons autant que possible au développement d'outils informatiques.

En outre, l'ITAA a lancé une **page web** consacrée à la durabilité. Vous y trouverez **toutes les informations de base concernant l'ESG et la CSRD**,

des références aux textes législatifs, des vidéos d'introduction et le lien vers un cours de formation gratuit sur les 12 normes européennes de reporting (ESRS).

Afin de répondre au mieux à vos besoins, nous aimerions également connaître votre avis. Dites-nous de quoi vous avez besoin pour relever ce défi !

Pourquoi se pencher sur ce sujet dès maintenant ?

La demande de publication d'informations en matière de durabilité ne fera que croître. **Les pionniers**, à savoir les professionnels qui s'intéressent déjà aux rapports ESG, en tireront le plus grand bénéfice. Vos PME clientes comptent sur votre expertise. Êtes-vous prêt à les aider à relever ce nouveau défi ?

Consultez la **page web de l'ITAA** dès aujourd'hui et suivez le cours de formation gratuit !

ITAA

LES RAPPORTS DE DURABILITÉ EN PRATIQUE

Le supermarché S et le brasseur local

Comment la CSRD se traduit-elle dans la pratique ? Prenons un exemple concret : **un petit brasseur belge B fournit de la pils au supermarché S.**

Le supermarché S, en tant qu'entreprise soumise à l'obligation CSRD, doit rendre compte de sa propre durabilité et de celle de l'ensemble de sa chaîne de valeur, y compris du brasseur B.

Quelles informations le supermarché S peut-il demander au brasseur B ?

- À combien s'élève votre consommation d'eau et d'énergie par litre de bière ?
- À combien s'élèvent vos émissions annuelles de CO_2 et quelles mesures adoptez-vous pour les réduire ?
- Vos emballages sont-ils recyclables ?
- D'où proviennent vos matières premières ?
- …

Le brasseur est tenu de fournir ces données. Comme le supermarché S estime que l'emballage utilisé par le brasseur est « matériel », ce dernier doit également demander des informations à son fournisseur d'emballages. Dans le cadre de l'analyse de matérialité, le supermarché S examine si certains éléments ont un impact *matériel* ou significatif sur ses finances ou sur ses paramètres ESG. La CSRD exige des entreprises qu'elles collectent des informations en matière de durabilité pour tous les aspects jugés *matériels*.

Dans notre exemple, le supermarché S demande au brasseur d'obtenir également des données de durabilité auprès des entreprises de conditionnement ou de transport, puisqu'elles ont un impact environnemental majeur et sont donc considérées comme « matérielles » par rapport à l'impact environnemental du supermarché S.

Quel est le rôle de l'expert-comptable ?

L'expert-comptable du brasseur peut aider à :

- Collecter et structurer les données pertinentes.
- Préparer un rapport de durabilité qui répond aux normes VSME.
- Vérifier les données et, le cas échéant, fournir une assurance.

Remarque : la loi belge de transposition stipule que le supermarché S ne peut pas exiger d'assurance de la part du brasseur B dans ce cas. Ce dernier peut donc volontairement choisir de fournir une assurance ou de ne pas procéder à une vérification externe formelle. Dans notre exemple, le brasseur demande à son expert-comptable de l'aider à préparer le rapport de durabilité et de ne pas demander d'assurance supplémentaire, afin d'éviter des coûts excessifs. Dans le cas où le brasseur B souhaiterait tout de même obtenir une assurance, il peut faire appel à un expert-comptable, un expert-comptable certifié, un conseiller fiscal ou tout autre organisme de son choix, mais la personne chargée de la mission d'assurance ne doit pas avoir été impliquée dans l'établissement du rapport de durabilité.

Cet exemple illustre que **la CSRD ne constitue pas seulement un défi, mais également une opportunité pour les experts-comptables.** Le développement d'une expertise pertinente vous aidera à soutenir vos clients et à étoffer votre offre de services.

Êtes-vous prêt à saisir cette nouvelle opportunité ? Consultez le site web de l'ITAA pour découvrir comment vous préparer !