

Lettres d'information et revues » Actualités Fiscales » Numéro 24/31-01

La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage : essai de synthèse

Déclaration

Actualités fiscales n° 2024/31, semaine du 7 au 13 octobre 2024

Par la loi du 28 décembre 2023, le législateur a introduit une réforme pour répondre à la problématique suivante : lorsqu'un bailleur met son bien à disposition d'un locataire à des fins exclusives d'habitation, il est imposé sur la base du revenu cadastral indexé majoré de 40 % (art. 7, § 1^{er}, 2^o, a) du Code des impôts sur les revenus ; ci-après : CIR 92). Par contre, lorsque le bien est destiné à une affectation professionnelle, c'est sur la base des loyers et avantages locatifs nets que l'on procédera à la taxation (art. 7, § 1^{er}, 2^o, c) du CIR 92). Parfois, alors même que le contrat de bail interdit la poursuite d'une activité professionnelle dans le bien, le locataire peu scrupuleux y procède tout de même et déduit, au passage, les loyers payés en tant que frais professionnels.

L'exemple suivant permet d'appréhender un cas plus complexe : Monsieur X a son domicile fiscal à Liège. Il prend en location, auprès de Madame Y, une résidence secondaire à proximité de son lieu de travail. Si le contribuable ne fait que séjourner dans cette résidence secondaire, les frais de location sont nécessaires à l'exercice de son activité professionnelle et, partant, déductibles en tant que frais professionnels.

Dans ces différents cas, le fisc se retournait jusqu'à présent vers le bailleur pour l'imposer sur les loyers réels nets, en lieu et place du revenu cadastral indexé majoré de 40 %.

Pour répondre à cette problématique, la réforme introduit un mécanisme double à savoir une obligation de rapportage supplémentaire d'une part, et un rejet des frais (ou le cas échéant une nouvelle dépense non admise), d'autre part.

La mesure s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2024. Elle a déjà fait l'objet de deux commentaires via les circulaires 2024/C/29 du 23 avril 2024 et 2024/C/48 du 12 juillet 2024. S'il n'y a pas de lumière sans ombre, remarquons que nous sommes cette fois particulièrement gâtés puisque les questions sont nombreuses. Dans les lignes qui suivent, nous essayons de synthétiser le régime tout en évoquant les questions parlementaires qui ont été posées à son sujet avant de présenter les règles applicables à l'exemple évoqué ci-avant.

Obligation de rapportage

L'article 307, § 2/2 du CIR 92 prévoit l'obligation de communication d'informations concernant la location immobilière dans une annexe à la déclaration. Les indemnités au sens large attribuées par le contribuable pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un « autre droit réel d'usage sur un bien immobilier » doivent également être déclarées. La question s'est posée de savoir si l'usufruit devait bien être appréhendé, de ce point de vue, comme les droits d'emphytéose et de superficie. En effet, les revenus immobiliers, à côté des revenus de la location, comprennent également les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de « droits immobiliers similaires ». Toutefois, les « droits immobiliers similaires », droits d'usage à long terme portant sur des biens immobiliers [*Doc. parl.*, Chambre, 1983-84, n° 758/1, p. 8 ; *Com. IR 92*, n° 10/6.], ne comprennent pas l'usufruit [Q. parl. n° 21, De Clippele, 17 juin 1988, *Bull. Contr.*, 1988, p. 1901.] ; les plus-values réalisées à l'occasion de la constitution [Q. parl. n° 854, Viseur, 21 décembre 2001, Q. & R., Chambre, 27 août 2002, p. 16829.] ou de la cession à titre onéreux d'un usufruit sont le cas échéant imposables en tant que revenus divers (art. 90, al. 1^{er}, 8^o et 10^o CIR 92). Pour l'application du régime de rapportage toutefois, l'usufruit, considéré comme un autre « droit réel d'usage », est visé.

Qui est concerné ?

La nouvelle obligation d'information concerne *toute personne physique* qui déduit tout ou partie des indemnités locatives pour un bien immobilier ou des indemnités pour la constitution ou la cession de ce droit comme frais professionnels réels [Si vous avez coché la case 1072 ou 2072 dans votre déclaration IPP, vous devez ajouter à votre déclaration une annexe mentionnant les données relatives au bien immobilier. Lorsqu'une exception est applicable, vous ne devez cependant pas cocher ladite case 1072/2072 ni ajouter l'annexe.] ainsi que *toute personne morale* tenue de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus, *sans autre exigence* (art. 307, § 2/2, al. 1^{er} CIR 92).

Cette obligation d'information ne s'applique pas aux indemnités locatives et aux indemnités pour un droit réel d'usage sur un bien immeuble pour lesquelles, conformément à la réglementation applicable en matière de TVA, une facture ou un « *document en tenant lieu* » a été établi (art. 307, § 2/2, al. 4 CIR 92) ; cette exception s'applique également aux paiements périodiques futurs (circ. 2024/C/48, n° 3, al. 3). Si les travaux parlementaires, tout comme les circulaires, sont peu éclairants sur la notion de « *document en tenant lieu* », l'administration a livré quelques explications dans un avis du 2 octobre 2024 [« Avis – Article 307, § 2/2, CIR 92 – Annexe 270 MLH – Dispense – 'Autre document tenant lieu de facture' : Précisions » (<https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/9d869166-0a46-4346-9e1f-177bfb417e83/270%20MLH%20avis%20dispense>)].

A l'entame de cet avis, on précise les termes de « *facture ou autre document en tenant lieu* », lesquels désignent : une facture conforme à la réglementation TVA applicable à l'assujetti, mais également une note de crédit, ou une facture simplifiée (visée à l'art. 13 de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992), dans les cas où son usage est autorisé, ainsi que le document particulier visé à l'article 53, § 3 du Code TVA lorsqu'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une prestation de services au sein d'une unité TVA belge (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2351/3, pp. 102-103). Les reçus et autres documents similaires ne sont pas admissibles de ce point de vue.

Pour le reste, l'avis précise les principes à suivre selon que le bail ou le droit réel d'usage est exempté ou non de la TVA. Si l'exemption visée à l'article 44, § 3, 1°, b) et 2° du CTVA ne s'applique pas, il existe en principe une obligation légale de facturation et, par conséquent, il ne faudra pas joindre le formulaire 270 MLH. Un principe similaire s'applique lors de la constitution d'un droit réel sur un immeuble neuf, dès lors que celle-ci est soumise à la TVA si elle est effectuée par un assujetti (occasionnel). Si ladite exemption s'applique, il n'existe pas d'obligation de facturation. Toutefois, le fournisseur ou prestataire a la possibilité de délivrer une facture ou un autre document tenant lieu de facture (cf. ci-dessus), auquel cas l'exception sera également applicable. Les indemnités pour lesquelles une telle facture ou un tel document n'a pas été établi tomberont par conséquent sous l'obligation de rapportage.

En raison des spécificités du secteur agricole, la nouvelle obligation de rapportage ne s'applique pas non plus dans le cas de biens immobiliers « *donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme ou un droit étranger équivalent limitant les fermages, et affectés à des fins agricoles ou horticoles* » (art. 307, § 2/2, al. 1^{er} CIR 92). Par conséquent, la déduction au titre de frais professionnels des fermages payés ne peut pas être refusée au seul motif qu'aucune annexe 270 MLH n'a été jointe à la déclaration. Cette exception a été insérée, dans un second temps, via la loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses (*M.B.*, 29 mai 2024 ; pour un commentaire, voy. la circ. 2024/C/48).

Que doit contenir l'annexe ?

La déclaration doit inclure une annexe contenant différentes informations.

Tout d'abord, il convient de reprendre 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, par bien. Que faire lorsqu'une personne physique, propriétaire d'un immeuble de bureaux, vend l'immeuble et que, simultanément, une société achète l'usufruit de cet immeuble de bureaux tandis que le dirigeant de cette société en acquiert le même jour la nue-propriété ? Selon le ministre des Finances, dans ce cas, le nu-propriétaire doit être mentionné comme personne concédant l'usufruit pendant toute la durée de l'usufruit [Q. parl. n° 1996, Vermeersch, 29 mars 2024, Q. & R., Chambre, 2023-24, n° 55-134, p. 267 et Q. parl. n° 1998, Vermeersch, 29 mars 2024, Q. & R., Chambre, 2023-24, n° 55-134, p. 271.].

Lorsqu'une personne physique est concernée, il convient de reprendre : le nom, le prénom et l'adresse complète ; le cas échéant, le numéro d'identification du Registre national ou du registre d'attente et, le cas échéant, de la

Banque-Carrefour des Entreprises.

Lorsqu'une personne morale est concernée, ce sont la dénomination, l'adresse complète du siège social et, le cas échéant, le numéro d'identification de la Banque-Carrefour des Entreprises qui doivent être mentionnés.

Le ministre a eu l'occasion de préciser que les termes « le cas échéant » ont été insérés pour l'hypothèse où le bailleur ou la personne qui concède le droit réel d'usage réside à l'étranger. S'il s'agit d'un résident belge, il convient donc de faire mention du numéro de registre national ou du registre d'attente. A défaut, l'annexe ne sera pas valable. Une tolérance est toutefois prévue, à savoir si malgré sa diligence, le locataire ou titulaire du droit n'a pas pu obtenir cette information ou si l'information reprise, issue du contrat de bail, s'avère inexacte [Q. parl. n° 1834, Vermeersch, 9 janvier 2024, Q. & R., Chambre, 2023-24, n° 55-131, p. 179.].

Ensuite, il faut consigner l'adresse du ou des biens immobiliers.

Par ailleurs, il convient également de reprendre, par bien, le montant des indemnités locatives et des indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier payées ou attribuées au cours de la période imposable concernée. Les amortissements afférents au droit réel d'usage, qui ne sont qualifiables ni de redevances effectives ni d'avantages et qui sont accordés au cédant du droit réel d'usage, ne doivent pas être déclarés dans l'annexe [Notamment : Q. parl. n° 1979, Van Quickenborne, 26 mars 2024, Q. & R., Chambre, 2023-24, n° 55-134, p. 247.].

Lorsque le contribuable est une personne physique, il faut en outre mentionner la partie des indemnités déduites à titre de frais professionnels réels.

Lorsque le contribuable est assujéti à l'impôt de sociétés ou à l'impôt des non-résidents, il faut indiquer le montant des indemnités locatives et des indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier, déduits à titre de frais professionnels durant la période imposable concernée. En revanche, les assujettis à l'impôt des personnes morales ne doivent, quant à eux, pas renseigner le montant déduit à titre de frais professionnels (réels) dès lors qu'il n'existe pas *in casu* de possible déduction de pareils frais.

Pour ces montants à déclarer, le formulaire 270 MLH comporte trois cadres :

- 1) le cadre A pour la location d'une propriété bâtie ;
- 2) le cadre B pour les locations de biens immobiliers non bâtis ;
- 3) le cadre C pour les redevances de droits réels.

A l'occasion de l'exposé du cas évoqué *supra*, à savoir une personne physique cédant l'usufruit d'un immeuble de bureaux à une société et la nue-propriété au dirigeant de cette dernière, le ministre des Finances a précisé la manière dont il convient de compléter le cadre *ad hoc* de l'annexe [Q. parl. n° 1996, Vermeersch, 29 mars 2024, Q. & R., Chambre, sess. 2023-24, n° 55-134, p. 268.]. Il convient de reprendre au préalable les faits utiles : la société a acquis l'usufruit pour 300.000 € le 1^{er} juillet 2023. Compte tenu de l'amortissement de l'usufruit sur 20 ans, la société reprend en frais professionnels un montant de 7.561,64 €, à savoir $300.000 \times 1/20 \times 184/365$. L'annexe doit alors être complétée comme suit :

C. INDEMNITÉS POUR UN DROIT RÉEL D'USAGE (EMPHYTÉOSE, SUPERFICIE, USUFRUIT, SERVITUDE, ETC.) SUR UN BIEN IMMOBILIER	Montant
Montant des indemnités pour un droit réel d'usage (emphytéose, superficie, usufruit, servitude, etc.) pour le bien immobilier mentionné ci-avant qui, au cours de la période imposable concernée :	
- a été payé ou attribué :	0,00
- a été déduit à titre de frais professionnels (réels) :	0,00

Quel est l'intérêt d'établir et de joindre l'annexe si un montant de 0,00 doit être repris aux deux lignes ? A cette question, le ministre a répondu que les informations doivent être fournies indépendamment de la qualité du loueur ou de la personne qui octroie un droit réel d'usage sur un bien immobilier. Aussi, les informations relatives, par exemple, aux rémunérations d'un usufruit, d'un bail de carrière ou d'un droit répondant aux conditions de l'article 10, § 2 du CIR 92, doivent être fournies, même lorsque ces rémunérations ne sont pas imposables dans le chef de la personne qui les acquiert. L'impact du non-respect de la nouvelle obligation doit être sanctionné de la même manière, quelle que soit la nature du contrat octroyant le droit d'utilisation d'un bien ou la qualité de la personne qui octroie ce droit [Q. parl. n° 1998, Vermeersch, 29 mars 2024, Q. & R., Chambre, 2023-24, n° 55-134, p. 271 et *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, 55-3607/1, p. 63].

Dans ce cadre, l'article 307, § 2/2, al. 4 du CIR 92 nous renseigne sur le vocabulaire utile :

- « loueur » : « la personne sur laquelle reposent les obligations visées à l'article 1719 du Code civil ». Suite à une question parlementaire (en lien avec l'inapplicabilité de cette référence pour les immeubles à l'étranger et en Région wallonne), le ministre des Finances a précisé que la « référence faite ici à l'article 1719 du Code civil a pour seul but de définir substantiellement la qualité de 'loueur' : il s'agit de la personne ou des personnes qui, par la nature du contrat et sans qu'il soit besoin d'aucune stipulation particulière, doivent 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 » [Q. parl. n° 1988, Van Quickenborne, 26 mars 2024, Q. & R., Chambre, 2023-24, n° 55-134, p. 259.] (voy. toutefois *supra* le cas particulier de l'achat scindé) ;
- « indemnités locatives » : « le loyer et les avantages locatifs accordés au loueur ». Pour rappel, les avantages locatifs désignent notamment les charges imposées au locataire alors qu'elles incombent normalement au bailleur (par exemple, le précompte immobilier). A l'inverse, les charges personnelles du locataire, telles que chauffage, eau, etc., supportées par le propriétaire et qui ne donnent pas lieu à remboursement par le locataire doivent être déduites du loyer et des avantages locatifs (*Com.I.R. 92*, n° 13/5) ;
- « indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier » : « les redevances pour ce droit de superficie, droit d'emphytéose ou autre droit réel d'usage ainsi que tout autre avantage accordé en vertu de ce droit réel d'usage au cédant du droit ».

Le modèle de cette annexe a été publié au *Moniteur belge* du 14 mars 2024. L'annexe fait partie intégrante de la déclaration (art. 307, § 3 CIR 92).

Dans le commentaire accompagnant le formulaire 270 MLH, l'administration a souligné qu'un formulaire devait être accompagné « par bien immobilier ». Ceci implique en principe que :

- si les indemnités (locatives) à mentionner concernent plusieurs biens immobiliers et/ou plusieurs contrats (de bail), la déclaration doit contenir plusieurs annexes [Exemple 1 repris dans l'avis déterminant le modèle de l'annexe à joindre (...), *M.B.*, 14 mars 2024.];
- en ce qui concerne les biens immobiliers non bâtis, lorsqu'une seule indemnité globale est payée pour plusieurs parcelles, il suffit de compléter une seule annexe ;
- lorsque des conjoints ou cohabitants légaux font l'objet d'une imposition commune et déduisent tous deux, à titre de frais professionnels réels, des indemnités (locatives) pour le même bien ils doivent joindre à leur déclaration commune (au moins) deux annexes [Exemple 2 repris dans l'avis déterminant le modèle de l'annexe à joindre (...), *M.B.*, 14 mars 2024.].

Toutefois, en pratique, Biztax ne permet de remplir qu'un seul formulaire 270 MLH. Ainsi, si plusieurs biens sont concernés, il convient d'ajouter des lignes sur un même formulaire. Aussi, si un bien est loué par plusieurs personnes, ces personnes doivent être mentionnées séparément sur le formulaire. Concernant l'inscription du montant du loyer (cadre A, voy. *infra*), vu la divergence entre le formulaire « officiel » (suivant lequel il faut renseigner le montant total payé aux copropriétaires) et la version de Biztax (selon laquelle il faut renseigner le montant payé par co-propriétaire), l'administration fiscale propose une solution pragmatique : compte tenu du fait que le locataire sait rarement à quelle fraction du loyer chaque colocataire a droit, d'une part, et que chaque ligne du formulaire se rapporte à un seul propriétaire, d'autre part, le locataire peut inscrire le montant total sur l'une des deux lignes et un zéro sur l'autre ligne (voy. *Fisc. Act.*, 2024, 27/10).

Ainsi, lorsqu'un couple met en location un bureau au profit d'une société pour 25.000 € par an, les données d'identification des bailleurs comprendront deux lignes, une pour chaque conjoint. Pour les données relatives à l'immeuble, on indiquera deux fois l'adresse du bien loué. Quant aux montants à renseigner dans le Cadre A, la première ligne pourra contenir le montant total des loyers payés (25.000 €) et la deuxième ligne zéro. Il en ira de même pour le montant déduit : le montant total sur la première ligne et zéro sur la seconde. Le contribuable pourra profiter de l'opportunité d'ajouter des remarques pour préciser que les bailleurs sont mariés et qu'ils louent le bien ensemble.

Rejet des frais (ou dépense non admises)

L'article 53, 33°, a) du CIR 92 prévoit que, si les obligations de déclaration concernant les indemnités payées ou attribuées par le contribuable pour les biens pris en location et pour les droits immobiliers (voy. *supra*) ne sont pas respectées, ces indemnités ne sont pas considérées comme des frais professionnels. Par ailleurs, les sanctions administratives prévues au CIR 92 sont d'application.

Il en va de même si l'utilisation du bien ne correspond pas à la nature du contrat pour lequel la location a été conclue. En effet, lorsque le bail est enregistré gratuitement conformément à l'article 161, 12°, a) ou b) du Code des droits d'enregistrement (ce qui ne peut se faire que lorsque le bien est utilisé exclusivement à des fins de logement), la déduction à titre de frais professionnels du loyer et des avantages locatifs fournis n'est pas admise, même si l'annexe est complétée (art. 53, 33°, b) CIR 92). Il s'agit d'une mesure de protection des propriétaires.

Une exception est néanmoins prévue pour les indemnités relatives à un logement mis à la disposition d'un ou plusieurs salariés ou dirigeants par le contribuable en vertu d'une obligation légale ou d'une obligation contractuelle et destiné exclusivement au logement de ce(s) salarié(s) ou dirigeant(s) et, le cas échéant, de sa (leur) famille. Dans cette dernière hypothèse, il est possible de déduire les loyers à titre de frais professionnels (si les conditions de l'article 49 du CIR 92 sont réunies). La déduction comme frais professionnels du loyer et des avantages locatifs accordés pour cette résidence reste néanmoins, dans cette dernière hypothèse, soumise à la condition que les informations relatives à cette résidence soient jointes à la déclaration.

L'exemple suivant est évoqué dans la circulaire :

« Dans le cadre de son activité professionnelle indépendante, un employeur (habitant du Royaume) occupe temporairement un travailleur (non-habitant du Royaume) en Belgique. Le travailleur conserve son habitation à l'étranger et ne séjourne que temporairement en Belgique pour le compte de l'employeur. Le contrat de travail stipule que l'employeur mettra à disposition une habitation destinée au logement du travailleur pendant la période d'occupation en Belgique.

Pour satisfaire à cette obligation contractuelle, l'employeur prend en location une habitation non meublée située en Belgique. Le propriétaire de l'habitation est une personne physique (habitante du Royaume) qui donne en location cette habitation en dehors de son activité professionnelle exclusivement à des fins de logement.

Aucune facture ou document en tenant lieu n'a été établi pour la location conformément à la réglementation applicable en matière de TVA.

Le contrat de bail (acte portant bail) a été enregistré gratuitement conformément à l'art. 161, 12°, a) ou b), C. enreg.

L'enregistrement gratuit du contrat de bail (acte portant bail) n'empêche pas dans ce cas que l'employeur puisse quand même déduire ces indemnités locatives à titre de frais professionnels. Les indemnités locatives sont déductibles à titre de frais professionnels, pour autant qu'il soit satisfait à l'art. 49, CIR 92, et que l'employeur joigne l'annexe 270 MLH à sa déclaration à l'impôt des personnes physiques » (circ. 2024/C/29, n^{os} 15-17).

Attention toutefois : certains travailleurs sont contractuellement tenus de résider dans un certain rayon autour de leur lieu de travail ou de se rendre sur leur lieu de travail dans un certain délai (appels d'urgence, etc.). Le ministre a précisé que lorsqu'un tel travailleur prend lui-même en location une résidence secondaire à proximité du lieu de travail et que le contrat de bail est enregistré gratuitement, le loyer et les avantages locatifs ne seront plus considérés comme des frais professionnels réels à partir de l'exercice 2024 [Q. parl., n° 1989, Van Quickenborne, 26 mars 2024, Q. & R., Chambre, 2023-24, n° 55-134, pp. 260-261.]. Selon que le travailleur ou l'employeur loue les locaux, le propriétaire ne bénéficiera donc pas de la même protection.

Il est encore important de noter que l'interdiction de déduction prévue n'a pas d'incidence sur la détermination des revenus immobiliers dans le chef du bailleur. Par exemple, lorsqu'une personne physique donne en location un

immeuble commercial à une personne physique (indépendante), les revenus immobiliers du loueur seront déterminés sur la base des loyers réels. Le fait que le loyer ne soit pas déductible dans le chef du locataire parce qu'il n'a pas joint l'annexe 270 MLH à sa déclaration à l'impôt des personnes physiques sera alors sans importance (circ. 2024/C/29, n^{os} 18-19).

Exemple d'application des principes

A l'entame de notre exposé, nous évoquons le cas suivant [Le lecteur intéressé consultera la circulaire 2024/C/29 pour prendre connaissance d'autres exemples, à savoir le cas dans lequel le contrat de bail établit une répartition entre le loyer privé et le loyer professionnel, suivant que le contrat de bail a été (exemple 3) ou n'a pas été enregistré gratuitement (exemple 4).] : Monsieur X a son domicile fiscal à Liège. Il prend en location, auprès de Madame Y, une résidence secondaire à proximité de son lieu de travail. Si le locataire habite dans cette résidence secondaire, c'est pour pouvoir exercer son activité professionnelle en économisant du temps et des frais de transport.

Le fisc a coutume de se retourner alors vers le bailleur pour revoir la base imposable de ses revenus immobiliers : loyers réels nets plutôt que revenu cadastral indexé et majoré de 40 %.

Une certaine jurisprudence a toutefois déjà reconnu qu'en pareille situation, une taxation sur la base du revenu cadastral pour le bailleur, d'une part, et une déduction des frais professionnels pour le locataire, d'autre part, n'était pas inconciliable. Dans son arrêt du 23 mai 2007 (2004/AR/915), la Cour d'appel de Bruxelles s'est ainsi exprimée : « *Les charges locatives sont déductibles en tant que frais professionnels sous certaines conditions, même si l'utilisation est entièrement à des fins d'occupation privée. Pour que les frais de location d'une résidence secondaire soient déductibles comme frais professionnels, la loi n'exige nullement que cette résidence secondaire louée soit elle-même utilisée pour l'exercice de l'activité professionnelle, et donc pas seulement à des fins résidentielles. En effet, il suffit que la location de cette résidence secondaire soit nécessaire à l'exercice de l'activité professionnelle. (...) La Cour ne souscrit donc pas à la thèse selon laquelle la déduction du loyer par le locataire entraînerait automatiquement l'imposition des revenus locatifs réels dans le chef du propriétaire-bailleur* » [Traduction libre de : *"zijn de huurlasten onder bepaalde voorwaarden aftrekbaar als beroepskost, hoewel het gebruik volledig voor privé-bewoning bestemd is. Voor de aftrekbaarheid van de huurlasten van een tweede verblijf als beroepskost vereist de wet geenszins dat dit gehuurde tweede verblijf zelf voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid wordt gebruikt, en dus niet louter voor bewoning. Het is immers voldoende dat het huren van dit tweede verblijf noodzakelijk is voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid. (...) Het ho f sluit zich derhalve niet aan bij de stelling van appellant volgens dewelke de aftrek van de huurlasten door de huurder automatisch de belastbaarheid van de werkelijke huuropbrengsten in hoofde van de eigenaar-verhuurder met zich meebrengt. Terecht merkt de rechtsleer in dat verband op dat in ons fiscaal recht geen regel bestaat volgens dewelke aan een beroepskost steeds een belastbaar inkomen moet beantwoorden"*].

En suite de la réforme, d'après la circulaire à tout le moins, ce cas devrait dorénavant être appréhendé via cette alternative :

- Si le contrat de bail a été enregistré gratuitement, le loyer et les avantages locatifs de la résidence secondaire n'entreront pas en considération comme frais professionnels réels dans le chef de Monsieur X (sur la base de l'article 53, 33°, b CIR 92). Madame Y, quant à elle, sera imposée sur le revenu cadastral indexé majoré de 40 % ;
- Si le contrat de bail n'a pas été enregistré gratuitement (cf. Bruxelles, 23 mai 2007 ci-dessus), le loyer professionnel sera déductible dans le chef de Monsieur X, pour autant qu'il soit satisfait à l'article 49 du CIR 92 et qu'il joigne l'annexe 270 MLH à sa déclaration (sur la base de l'article 53, 33°, a CIR 92). Dans le chef de Madame Y, cette fois, le bien sera considéré comme affecté à l'exercice d'une activité professionnelle. Dans ce cas, ses revenus immobiliers seront déterminés sur la base des loyers réels.

Si le contrat de bail n'est pas enregistré gratuitement, sera-t-il pour autant si simple pour le locataire de satisfaire aux conditions de déductibilité des frais professionnels, à savoir notamment de prouver que la location d'une résidence secondaire sera, quelles que soient les circonstances de fait, nécessaire pour l'exercice de l'activité professionnelle (art. 49 et 53, 1° *a contrario* du CIR 92) ? Le bailleur quant à lui, vu ce qui précède, l'aura compris : il a tout intérêt à faire procéder à l'enregistrement gratuit du bail pour éviter de mauvaises surprises.

Sabine GARROY

A propos de cet acte

La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage : essai de synthèse



Date promulgation: 01/02/2024

 Version 2024