



DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

PARIS, LE

DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE

Sous-Direction C - Bureau C 2-1

139, RUE DE BERCY

TELEDOC 641

75572 PARIS CEDEX 12

Dossier suivi par Rémy Duron

N°2006028710na

NOTE

pour Monsieur le Directeur Général de l'Energie et des Matières Premières (D.G.E.M.P.)
Direction de la demande et des marchés énergétiques (D.I.D.E.M.E.)
Sous-Direction de la Demande et de la Maîtrise de l'Energie

-oOo-

OBJET : Impôt sur le revenu. Crédit d'impôt en faveur du développement durable et des économies d'énergie (article 200 quater du code général des impôts). Equipements photovoltaïques et condition d'affectation de ces équipements à l'habitation principale du contribuable.

REF. : Sa note DGEMP/DIDEME/5/PD/MB/033 n°602 en date du 4 décembre 2006.

Vous avez appelé l'attention sur le crédit d'impôt sur le revenu pour dépenses d'équipements de l'habitation principale mentionné à l'article 200 quater du code général des impôts. Vous souhaitez que les conditions d'application de ce dispositif soient assouplies afin de favoriser l'installation d'équipements éligibles au titre de la fourniture d'électricité photovoltaïque.

Votre demande appelle les observations suivantes.

A compter de l'imposition des revenus 2005, ce crédit d'impôt est recentré sur deux objectifs : le développement durable et les économies d'énergie.

Il s'applique, dans la limite d'un plafond pluriannuel de 8 000 € pour une personne seule et de 16 000 € pour un couple, aux dépenses payées ou réalisées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2009 au titre de l'installation, dans l'habitation principale du contribuable, d'équipements, matériaux et appareils performants dont la liste a été fixée par l'arrêté du ministre chargé du budget du 9 février 2005, complété par l'arrêté du 12 décembre 2005.

Le crédit d'impôt s'applique au prix d'achat de ces équipements, matériaux et appareils, tel qu'il résulte de la facture délivrée par l'entreprise ayant réalisé les travaux. Ce prix s'entend du montant toutes taxes comprises, c'est-à-dire du montant hors taxes, majoré de la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur la facture.

Pour ouvrir droit au crédit d'impôt, le local dans lequel les équipements sont installés doit être affecté à l'habitation principale du contribuable.

La remise en cause de cette condition d'affectation, qui serait nécessairement législative, ne peut être envisagée (voir annexe).

En conséquence, il doit être considéré que l'installation d'un équipement destiné en tout ou partie à la production d'énergie renouvelable en vue de sa revente n'ouvre pas droit, en principe, à l'avantage fiscal.

Par lettre datée du 17 août 2006, le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a toutefois admis que le bénéfice du crédit d'impôt ne soit pas remis en cause lorsque les dépenses d'installation de systèmes de fourniture d'électricité répondent aux conditions fixées par l'arrêté du 9 février 2005 modifié et que la part de l'énergie revendue n'est pas prépondérante au regard de la capacité de production de ces équipements.

Compte tenu des modalités particulières mises en place par le ministère de l'industrie afin de favoriser le développement de la filière photovoltaïque et notamment celles tenant à la revente intégrale et à un tarif préférentiel de l'électricité ainsi produite, il paraît également possible d'admettre que le crédit d'impôt ne soit pas remis en cause dans une telle situation, si la consommation électrique de l'habitation principale ainsi équipée est supérieure à la moitié de la capacité de production des équipements précités.

Dans la pratique et compte tenu des contacts noués avec les principaux acteurs de la filière, cette condition devrait généralement être remplie. En effet, la consommation moyenne d'une habitation principale excède, dans la plupart des cas, la capacité de production moyenne des équipements bénéficiant du crédit d'impôt.

En tout état de cause, cette condition sera considérée comme remplie lorsque la capacité globale de production des équipements concernés n'excède pas 3 kWc (puissance-crête).

La diffusion de cette prise de position sera effectuée par mise en ligne sur le portail fiscal (www.impots.gouv.fr).

Annexe

Condition d'affectation à l'habitation principale du contribuable

➤ **Cette condition résulte expressément de la loi.** Le caractère impératif de cette condition est clairement énoncée dans le texte de l'article 200 quater du code général des impôts :

« 1. Il est institué un crédit d'impôt sur le revenu au titre de l'habitation principale du contribuable située en France. Il s'applique : (...) »

« 3. (...) »

c. Au coût des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou des pompes à chaleur dont la finalité essentielle est la production de chaleur :

1° Payés entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2009 dans le cadre de travaux réalisés dans un logement achevé ;

2° Intégrés à un logement acquis neuf entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2009 ;

3° Intégrés à un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, achevé entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2009.

Il s'ensuit que le crédit d'impôt ne peut s'appliquer aux équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable (ainsi qu'à l'ensemble des autres équipements, matériaux et appareils éligibles à l'avantage fiscal), installés dans une résidence secondaire, un logement donné en location ou affecté à une activité professionnelle, un terrain nu...

Ce caractère impératif d'affectation de l'équipement à l'habitation principale du contribuable a été régulièrement rappelé dans de nombreuses réponses ministérielles¹, dès l'origine du texte. Elle est également clairement énoncée dans les commentaires publiés par l'administration fiscale dans son instruction administrative du 1^{er} septembre 2005, parue sous la référence 5 B-26-05.

En conséquence, l'appréciation de l'opportunité de son éventuelle remise en cause ne constitue pas un sujet doctrinal mais une question de nature nécessairement législative².

Il est enfin observé que cette manière de voir a semblé être partagée en 2004 par l'ensemble des participants au groupe de travail interministériel ayant conduit à la refonte de ce dispositif dans la loi de finances pour 2005.

➤ **Elle est justifiée au regard des enjeux budgétaires.** En effet, le champ d'application de cet avantage fiscal a été limité aux équipements, matériaux et appareils installés dans l'habitation principale du contribuable à l'exclusion de ceux installés dans d'autres locaux afin de concentrer l'essentiel de l'effort budgétaire sur l'installation d'équipements performants susceptibles d'être utilisés quotidiennement.

L'application de cet avantage fiscal à d'autres immeubles (résidences secondaires, biens donnés en location, immeubles affectés à une activité lucrative...) aurait une incidence budgétaire sans commune mesure avec les résultats escomptés en matière d'économies d'énergie ou en matière de développement des énergies renouvelables.

Sur ce point, il est d'ailleurs observé que l'incidence budgétaire du crédit d'impôt a été très sensiblement relevée, au regard des prévisions initialement délivrées, et qu'elle mérite en conséquence d'être soigneusement encadrée.

➤ **Elle l'est également pour des motifs de cohérence juridique.** En effet, le crédit d'impôt est un avantage fiscal général à l'impôt sur le revenu qui doit être nécessairement décorrélé de la détermination d'un revenu catégoriel tel que le revenu foncier (biens donnés en location) ou le bénéfice industriel et commercial (local ou terrain affecté à la production d'électricité renouvelable).

Cette position constante n'est pas spécifique au crédit d'impôt mentionné à l'article 200 quater du code général des impôts. Elle doit conduire à considérer que, dans ces situations, le crédit d'impôt en faveur du développement durable et des économies d'énergies ne constitue pas le véhicule approprié à la mise en œuvre d'une politique d'incitation fiscale en faveur des contribuables qui procèdent, à titre principal, à la revente de l'électricité renouvelable produite par un équipement photovoltaïque.

¹ Pour ne citer que quelques-unes d'entre elles : RM PRORIOU n° 58685 du 31 mai 2005 ; RM PINTE n° 64340 ; RM MORANO n° 74379 du 13 décembre 2005 ; RM PERRUT n° 61262 du 31 janvier 2006 ; RM NOVELLI n° 88081 du 18 avril 2006 ; RM POLETTI n° 103917 du 31 octobre 2006).

² Pour illustration : voir compte rendu de la réunion interministérielle du 22 septembre à 16 h 00, sous la présidence de M. Chevet.