



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

5 B-17-07

N° 88 du 11 JUILLET 2007

IMPOT SUR LE REVENU. CREDIT D'IMPOT POUR DEPENSES D'EQUIPEMENT DE
L'HABITATION PRINCIPALE EN
FAVEUR DES ECONOMIES D'ENERGIE ET DU DEVELOPPEMENT DURABLE.

(C.G.I., art. 200 quater)

NOR : ECE L 07 20548 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Le crédit d'impôt sur le revenu pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable, codifié sous l'article 200 quater du code général des impôts (CGI), s'applique aux dépenses réalisées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2009.

La liste des équipements, matériaux et appareils éligibles ainsi que la définition de leurs caractéristiques techniques et des critères de performances minimales requis, sont fixées, conformément aux dispositions du 2 de l'article 200 quater du CGI, par l'arrêté du ministre chargé du budget en date du 9 février 2005 publié au Journal officiel du 15 février 2005, complété par l'arrêté du 12 décembre 2005, publié au Journal officiel du 17 décembre 2005. Cette liste est codifiée sous l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI.

Après deux années de mise en application et en complément des précisions apportées par les instructions administratives des 1^{er} septembre 2005 et 18 mai 2006, publiées au bulletin officiel des impôts (BOI) sous les références 5 B-26-05 et 5 B-17-06, la présente instruction apporte certaines précisions pour l'application du crédit d'impôt, notamment en ce qui concerne :

- les conditions d'application du crédit d'impôt lorsque la production d'énergie des équipements utilisant une source d'énergie renouvelable est revendue en tout ou partie ;
- les conditions d'installation et de fourniture par une même entreprise, en particulier en cas de sous-traitance de cette installation ;
- les conditions particulières d'éligibilité des pompes à chaleur air/air ;
- ainsi que certaines précisions diverses, portant notamment sur la nature des équipements à retenir dans la base du crédit d'impôt et l'incidence du versement de certaines subventions sur la détermination de celle-ci.

Ces précisions, qui ont notamment vocation à se substituer aux différentes précisions doctrinales et communiqués précédemment publiés sur le portail fiscal (www.impots.gouv.fr), s'appliquent aux dépenses réalisées à compter de la publication de la présente instruction administrative ainsi, en tant que de besoin, que pour le règlement des litiges en cours.

.

SOMMAIRE

| | |
|--|----|
| INTRODUCTION | 1 |
| Section 1 : Production d'électricité à partir d'énergie renouvelable en vue de la revente | 5 |
| Section 2 : Sous-traitance | 10 |
| Section 3 : Pompes à chaleur air/air | |

| | |
|--|-----------|
| | 13 |
| A. RAPPEL | 13 |
| B. PRECISIONS COMPLEMENTAIRES | 15 |
| Section 4 : Autres précisions | 21 |
| A. LOCAUX CONCERNES | 21 |
| B. DEPENSES CONCERNEES | 22 |
| C. BASE DU CREDIT D'IMPOT | 24 |
| 1. Précisions sur les équipements à retenir | 24 |
| 2. Incidence du versement d'aides et subventions sur la détermination de la base du crédit d'impôt | 29 |
| 3. Plafond de dépenses | 32 |
| D. MAJORATION CONDITIONNEE DU TAUX | 35 |
| E. FAIT GENERATEUR DU CREDIT D'IMPOT | 39 |
| F. JUSTIFICATION DES DEPENSES - SANCTIONS APPLICABLES | 41 |
| Annexe 1 : Pompe à chaleur eau glycolée / eau à capteur vertical | |
| Annexe 2 : Pompe à chaleur eau glycolée / eau à capteur horizontal | |
| Annexe 3 : Pompe à chaleur air /eau | |
| Annexe 4 : Pompe à chaleur eau / eau | |
| Annexe 5 : Pompe à chaleur sol /sol | |
| Annexe 6 : Pompe à chaleur sol / eau à capteur horizontal | |
| Annexe 7 : Pompe à chaleur air / air gainable | |
| Annexe 8 : Pompe à chaleur air /air multisplit | |

INTRODUCTION

1. Le crédit d'impôt sur le revenu pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable mentionné à l'article 200 quater du code général des impôts (CGI), tel qu'il résulte des dispositions de l'article 90 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), et de l'article 83 de la loi de finances pour 2006 (n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) s'applique aux dépenses réalisées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2009 au titre de l'acquisition de certains équipements, matériaux et appareils performants en matière d'économies d'énergie et de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

La liste des équipements, matériaux et appareils éligibles, ainsi que la définition de leurs caractéristiques techniques et des critères de performances minimales requis, sont fixées par l'arrêté ministériel du 9 février 2005 publié au Journal officiel du 15 février 2005, modifié par l'arrêté du 12 décembre 2005 publié au Journal officiel du 17 décembre 2005 en ce qui concerne les pompes à chaleur.

Cette liste, codifiée sous l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI, a vocation à être régulièrement révisée, conformément à l'engagement pris par le Gouvernement lors de la refonte globale du dispositif dans la loi de finances pour 2005, afin de tenir compte de l'évolution du marché et de l'état des techniques, et ainsi, de réserver l'avantage fiscal aux équipements, matériaux et appareils les plus performants.

2. Ces dispositions ont été commentées dans les instructions administratives du 1^{er} septembre 2005 et du 18 mai 2006, respectivement publiées au bulletin officiel des impôts (BOI) sous les références 5 B-26-05 et 5 B-17-06.

3. Enfin, l'article 49 de la loi sur l'eau et les milieux aquatiques (n° 2006-1772 du 30 décembre 2006), étend le bénéfice du crédit d'impôt à certains équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales, tels que définis par l'arrêté ministériel du 4 mai 2007, publié au Journal officiel n° 105 du 5 mai 2007.

Les commentaires relatifs à ces nouvelles dispositions font l'objet d'une instruction administrative distincte à paraître au bulletin officiel des impôts.

4. La présente instruction apporte diverses précisions sur les conditions d'application du crédit d'impôt, pour la plupart publiées sur le portail fiscal (www.impots.gouv.fr), sous la rubrique « documentation fiscale/précisions doctrinales/rescrits », en particulier en ce qui concerne :

- les conditions d'application du crédit d'impôt lorsque la production d'énergie des équipements utilisant une source d'énergie renouvelable est revendue en tout ou partie (voir n°s **5.** et **s.**) ;
- les conditions d'installation et de fourniture par une même entreprise, en particulier en cas de sous-traitance de cette installation (voir n°s **10.** et **s.**) ;
- les conditions particulières d'éligibilité des pompes à chaleur air/air (voir n°s **13.** et **s.**) ;
- ainsi que certaines précisions communes à plusieurs équipements, notamment en ce qui concerne la nature des équipements à retenir dans la base du crédit d'impôt ainsi que l'incidence du versement de certaines subventions sur la détermination de celle-ci (voir n°s **21.** et **s.**).

Ces précisions s'appliquent aux dépenses réalisées à compter de la publication de la présente instruction administrative ainsi, en tant que de besoin, que pour le règlement des litiges en cours.

Section 1 :

Production d'électricité à partir d'énergie renouvelable en vue de la revente

5. Principe. Pour ouvrir droit au crédit d'impôt, le local dans lequel les équipements sont installés doit être affecté à l'habitation principale du contribuable. Il s'ensuit que le crédit d'impôt ne peut s'appliquer aux équipements, matériaux et appareils installés dans une résidence secondaire, un logement donné en location ou affecté à une activité professionnelle.

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 sous réserve des exceptions mentionnées ci-après aux n°s **6.** et **7.**

6. Revente de l'excédent de production d'électricité d'origine renouvelable non consommée par l'habitation principale. Par dérogation au principe mentionné au n° **5.**, il est admis, que le bénéfice du crédit d'impôt ne soit pas remis en cause, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, en cas d'acquisition de systèmes de fourniture d'électricité d'origine renouvelable pour lesquels les contribuables souscrivent, avec un opérateur global de fourniture d'électricité, un contrat de revente de l'excédent de production d'électricité non consommée par l'habitation principale, sous réserve que la part de l'énergie revendue ne soit pas prépondérante au regard de la capacité de production de ces équipements.

7. Revente de l'intégralité de la production d'électricité d'origine renouvelable. Par dérogation au principe mentionné au n° **5.**, il est également admis, pour tenir compte notamment des modalités particulières mises en place afin de favoriser le développement des énergies renouvelables, que le bénéfice du crédit d'impôt ne soit pas remis en cause, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, en cas d'acquisition de systèmes de fourniture d'électricité utilisant une source d'énergie renouvelable, et notamment solaire (photovoltaïque), pour lesquels les contribuables souscrivent, avec un opérateur global de fourniture d'électricité, un contrat de revente de la totalité de l'électricité d'origine renouvelable.

Cette mesure de tempérament est toutefois subordonnée à la condition que la consommation électrique de l'habitation principale ainsi équipée soit supérieure à la moitié de la capacité de production des équipements précités.

Cette condition est présumée remplie lorsque la capacité globale de production des équipements concernés, figurant sur la facture ou l'attestation mentionnée au 6 de l'article 200 quater du CGI (voir sur ce point, BOI 5 B-26-05, n°61. et s.), n'excède pas 3 kWc (puissance-crête).

A défaut de la mention exacte, sur ces documents, de la capacité globale de production des équipements concernés, une attestation précisant cette capacité établie par le fabricant de l'équipement concerné, ou l'entreprise ayant fourni et installé celui-ci, peut être admise à titre de justification. Dès lors, il conviendra de s'assurer que les mentions et références relatives à la nature et à la catégorie de l'équipement figurant sur la facture ou l'attestation mentionnées au 6 de l'article 200 quater du CGI, correspondent à l'équipement pour lequel l'attestation a été délivrée.

En l'absence de telles indications ou lorsque la capacité globale de production des équipements concernés excède 3 kWc (puissance-crête), le contribuable devra établir, par tous moyens, que la consommation électrique de l'habitation principale ainsi équipée est supérieure à la moitié de la

capacité de production des équipements précités.

8. Imposition des revenus tirés de la revente de tout ou partie de la production d'électricité d'origine renouvelable. Il est rappelé que la vente d'énergie constitue un acte de commerce au sens de l'article L. 110-1 du code de commerce et que, conformément à l'article 34 du CGI, les particuliers producteurs d'énergie sont donc imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Dans la situation générale, le particulier qui produit et vend tout ou partie de l'énergie produite n'exerce pas une activité professionnelle au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI. En effet, l'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'activité, ce qui n'est pas en principe le cas d'un simple particulier dont les installations ne requièrent pas un investissement continu. Il en irait autrement seulement si l'ampleur des équipements venait à requérir une participation quasi-quotidienne à la production énergétique.

Dans ces conditions, les résultats dégagés par les particuliers sont à déclarer en bénéfices industriels et commerciaux non professionnels, mais les éventuels déficits résultant de cette activité ne peuvent être imputés sur le revenu global des intéressés.

Cela étant, compte tenu des recettes moyennes généralement retirées de telles activités, les particuliers relèvent dans la plupart des cas du régime d'imposition des micro-entreprises, prévu à l'article 50-0 du CGI, lequel est applicable de plein droit aux activités de vente de biens, lorsque le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 76 300 €.

Ce dispositif permet de déterminer le résultat imposable en appliquant au chiffre d'affaires un abattement forfaitaire fixé à 71 % de celui-ci pour l'imposition des revenus de l'année 2006, et dont le montant ne peut être inférieur à 305 € pour cette même année d'imposition.

S'agissant des obligations comptables, il est précisé que les particuliers doivent conserver le détail de leurs achats et de leurs recettes, ainsi que toutes les pièces justificatives afférentes. Enfin, s'agissant des obligations déclaratives, les contribuables portent le montant de leur chiffre d'affaires sur la déclaration des revenus modèle 2042. Ils sont donc dispensés du dépôt d'une déclaration de résultats.

Bien entendu, les contribuables concernés conservent la faculté d'opter pour un régime réel d'imposition.

S'agissant enfin de la taxe professionnelle, il est rappelé que celle-ci est due, en application de l'article 1447 du CGI, par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. Compte tenu des conditions d'exercice de l'activité de production et de vente, totale ou partielle, d'électricité réalisée par les particuliers au moyen des équipements de leur habitation principale, celle-ci ne présente en général pas le caractère d'une activité exercée à titre habituel. Tel est notamment le cas lorsque la revente de la production d'électricité d'origine renouvelable n'entraîne pas la remise en cause du bénéfice du crédit d'impôt (voir n°s 6 et 7.)

9. Base du crédit d'impôt. Il est rappelé que le montant des dépenses éligibles à l'avantage fiscal n'est pas compris dans la base du crédit d'impôt, dès lors qu'elles sont couvertes par des primes ou des subventions (voir également, n°s 29 et s. de la présente instruction).

Cependant, il est admis que les primes ou subventions versées exclusivement dans le but de financer la production d'énergie renouvelable en vue de sa revente et déterminées à raison d'une quote-part de cette production ne viennent pas minorer la base de cet avantage fiscal.

Cette exception, d'interprétation stricte, vise en pratique les primes ou subventions versées par un organisme ou une collectivité pour participer à la rentabilité, pour l'exploitant, de la production d'un kilowatt d'électricité, à partir d'un équipement utilisant l'énergie solaire, éolienne, hydraulique ou celle tirée de la biomasse. Il s'ensuit que le calcul de cette prime ou subvention est nécessairement déterminé sur une fraction du prix du kilowatt d'électricité renouvelable effectivement revendu.

Section 2 : Sous-traitance

10. Principe. Les dépenses d'acquisition des équipements, matériaux ou appareils ouvrent droit au crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI à la condition qu'ils soient fournis et installés par la même entreprise et donnent lieu à l'établissement d'une facture. Ainsi, ne sont pas éligibles à l'avantage fiscal les équipements, matériaux ou appareils acquis directement par le contribuable, même si leur pose ou leur installation est effectuée par une entreprise.

Dès lors que les équipements, matériaux ou appareils éligibles sont soumis à des critères stricts de performance, la justification du respect de ces critères ne peut être valablement apportée que par le professionnel qui a fourni et installé l'équipement éligible.

11. Tolérance en cas d'intervention d'un sous-traitant. Il est toutefois admis que le crédit d'impôt puisse s'appliquer, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, en cas d'intervention d'un sous-traitant chargé de tout ou partie de l'installation, sous réserve que ce dernier agisse au nom et pour le compte de l'entreprise qui fournit l'équipement et que cette dernière établisse la facture pour l'ensemble

de l'opération.

Dans ces conditions, la circonstance que l'entreprise qui fournit l'équipement fasse appel, dans le cadre d'un contrat de sous-traitance, à une autre entreprise pour la réalisation des travaux ne fait pas obstacle à l'application de l'avantage fiscal.

Cette tolérance s'applique également, dans les mêmes conditions et limites, aux entreprises qui réalisent les travaux de forage nécessaires à l'installation d'une pompe à chaleur géothermale. Les dépenses afférentes à ces travaux sont toutefois exclues de la base du crédit d'impôt (voir n° 27.).

12. Exclusion des contrats de commissionnement. La tolérance applicable en cas de sous-traitance, telle que mentionnée au n° 11., n'est pas applicable lorsque l'entreprise qui procède à l'installation effectue cette opération dans le cadre d'un contrat de commissionnement avec le distributeur.

En effet, cette forme de contrat n'est pas de nature à offrir à l'entreprise chargée d'effectuer la facturation globale les mêmes garanties qu'un contrat de sous-traitance, notamment en ce qui concerne la responsabilité relative à la qualité de l'installation, essentielle pour assurer le respect des critères de performance exigés.

Section 3 :

Pompes à chaleur air/air

A. RAPPEL

13. Sont éligibles à l'avantage fiscal les pompes à chaleur air/air ayant un coefficient de performance supérieur ou égal à 3 pour une température extérieure de +7°C (norme d'essai 14511-2) qui remplissent les critères cumulatifs suivants :

- il s'agit d'équipements de type multisplit (y compris type DRV) ou de type gainable (gaine ou plénum), centralisés sur une unité extérieure, dont le fonctionnement est garanti par le fabricant jusqu'à une température extérieure de -15°C ;
- chacune des pièces de vie est équipée d'une part, d'une unité terminale (multisplit) ou d'un diffuseur (gainable), d'autre part, d'un organe de régulation ;
- la pompe à chaleur air/air avec ses compléments intégrés éventuels assure le chauffage de l'habitation principale dans son ensemble, soit les pièces de vie et leurs circulations. Sa puissance calorifique thermodynamique restituée est au moins égale à 5 KW à une température extérieure de +7° C.

14. L'installation finale des équipements mentionnés au n° 13. doit être contrôlée par un organisme d'inspection accrédité selon la norme NF EN 45004 (cette norme a été récemment remplacée par la norme NF EN ISO/CEI 17020, en tous points équivalente) pour l'un des domaines suivants :

- électricité / inspections d'installations électriques pour tous types d'établissements ;
 - énergie, fluides et pureté de l'air / ventilation, conditionnement d'air, thermique, désenfumage
- inspection préalable avant mise en service ;
- énergie, fluides et pureté de l'air / ventilation, conditionnement d'air, thermique, désenfumage.



B. PRÉCISIONS COMPLÉMENTAIRES

15. Nombre d'unités extérieures équipant les pièces de vie d'un logement. En principe, seules sont éligibles au crédit d'impôt les pompes à chaleur air/air, qui outre les autres conditions fixées par l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI, sont centralisées sur une seule unité extérieure. Cela étant, il est admis que les appareils centralisés sur plusieurs unités extérieures puissent ouvrir droit au crédit d'impôt, sous réserve du respect des conditions ci-après.

Chaque unité extérieure installée doit, pour ouvrir droit au crédit d'impôt, assurer la production de chauffage d'un nombre minimum de pièces de vie. Ainsi, il pourra être installé une unité extérieure jusqu'à 4 pièces de vie, deux unités extérieures entre 5 et 8 pièces de vie et trois unités extérieures au-delà de 8 pièces de vie.

Les conditions ci-dessus s'entendent de conditions minimales. Ainsi, une unité extérieure peut assurer à elle seule la production de chauffage d'un logement composé de plus de 4 pièces de vie. A l'inverse une installation composée de trois unités extérieures assurant la production de chauffage d'un logement composé de six pièces de vie n'est pas éligible à l'avantage fiscal.

Le tableau ci-dessous retrace les différentes situations envisageables :



16. Définition des pièces de vie. Par pièces de vie, il convient de retenir les chambres, le séjour, le salon, la salle à manger et toute autre pièce principale au sens de l'article R. 111-10 du code de la construction et de l'habitation, dès lors qu'elles sont affectées effectivement à l'usage d'habitation, que cet usage présente un caractère habituel et que leur surface est égale ou supérieure à 10 m². Les pièces d'eau telles que cuisines et salles de bains ne sont pas retenues.

Pour l'appréciation de ces conditions, chaque pièce est considérée individuellement dès lors qu'elle ne communique avec une autre qu'au moyen d'une porte. Ainsi, l'ensemble constitué d'une mezzanine ouverte sur une autre pièce telle que le séjour doit être considéré comme une seule pièce de vie.

17. Appréciation du caractère habituel. Le caractère habituel de l'usage d'une pièce de vie doit être apprécié au regard des circonstances de fait constatées par l'organisme d'inspection accrédité au cours de l'inspection.

Il est toutefois précisé que ce caractère s'apprécie en fonction de la nature, du rythme et de l'importance de l'usage de ces pièces de vie. Ainsi, une pièce dont la fréquence d'utilisation est faible sera néanmoins considérée comme une pièce de vie, si cette utilisation est considérée comme régulière. Il en est notamment ainsi d'une « chambre d'amis » dont l'utilisation, bien que périodique, doit être considérée comme régulière.

En pratique, les pièces principales au sens de l'article R. 111-10 du code de la construction et de l'habitation susceptibles de ne pas être considérées, du fait de l'absence d'usage habituel, comme des pièces de vie pour l'application de ces dispositions sont, pour l'essentiel, des pièces dont l'usage d'habitation s'est perdu, telles que celles durablement transformées en celliers et débarras.

18. Installation d'un équipement en complément d'un équipement préexistant. L'acquisition d'une pompe à chaleur air/air en complément d'une installation préexistante ne peut ouvrir droit au crédit d'impôt que lorsque l'équipement supplémentaire remplit, à lui seul, les conditions fixées par les dispositions précitées, et notamment qu'il assure le chauffage de l'ensemble de l'habitation principale, soit les pièces de vies et leurs circulations.

Ainsi, une pompe à chaleur air/air venant compléter une pompe à chaleur air/eau préexistante ne pourra pas être considérée comme éligible si elle n'assure pas, à elle seule, la production de chauffage de toutes les pièces de vie de l'habitation considérée dans son ensemble.

Dans la pratique, cette condition conduit, en général, à exclure les équipements complémentaires du bénéfice du crédit d'impôt.

19. Organes de régulation. Les organes de régulation qui sont associés à toute unité intérieure équipant une pièce de vie (voir n° 13.) peuvent être indifféremment automatiques ou manuels. Il est rappelé que le coût de ces équipements ne peut être pris en compte dans la détermination de la base du crédit d'impôt pour l'acquisition d'une pompe à chaleur, dès lors qu'il est associé à un équipement qui n'est lui-même pas éligible à l'avantage fiscal (voir n°s 25. et 26.).

Cela étant, ces équipements peuvent, le cas échéant, être éligibles à l'avantage fiscal au titre des appareils de régulation du chauffage (voir les n°s 10 et suivants de la fiche n° 1. de l'instruction administrative du 1^{er} septembre 2005 parue sous la référence 5 B-26-05).

20. Equipements installés avant la publication de l'instruction administrative du 18 mai 2006 (BOI 5 B-17-06). L'instruction précitée précise que, lorsque l'application des précisions qu'elle apporte est susceptible d'entraîner des difficultés particulières, il convient de retenir la solution la plus favorable pour le contribuable. Il est toutefois rappelé que l'application éventuelle de cette mesure de tempérament ne dispense pas le contribuable de respecter l'ensemble des critères et obligations littéralement mentionnés par l'arrêté du 12 décembre 2005 précité.

Les dates à retenir pour l'appréciation de cette mesure de tempérament, mentionnée au n° 42 de l'instruction précitée sont, d'une part, la date de parution de l'instruction administrative précitée, et, d'autre part, selon le cas :

- la date de l'installation de la pompe à chaleur telle qu'elle figure sur la facture délivrée par l'entreprise ;
- ou la date de versement d'un premier acompte à l'entreprise, si ce versement est effectué préalablement à la réalisation des travaux ;
- ou la date d'acceptation par le contribuable du devis émis par l'entreprise qui réalise les travaux.

En conséquence, peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt les pompes à chaleur qui rempliraient les conditions littérales fixées par l'arrêté du 12 décembre 2005 précité, mais qui par ailleurs ne respecteraient pas strictement certaines précisions apportées par l'instruction administrative publiée le 18 mai 2006, lorsqu'elles ont été installées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 18 mai 2006.

En pratique, l'attestation de l'organisme certificateur produite par les contribuables concernés indiquera que l'installation de ces équipements remplit toutes les conditions requises, à l'exception de celle relative au chauffage de l'ensemble des pièces de vie.

Section 4 : Autres précisions

A. LOCAUX CONCERNÉS

21. Installation d'équipements collectifs. Il est rappelé que l'ensemble des équipements, matériaux et appareils éligibles à l'avantage fiscal peuvent être indifféremment installés dans un logement individuel ou collectif dans les conditions décrites notamment au n° 20. de l'instruction administrative du 1^{er} septembre 2005 (BOI 5 B-26-05), toutes autres conditions étant par ailleurs remplies.

Cela étant, il est admis que les équipements à usage collectif, tels qu'une chaudière collective, qui ne sont physiquement installés ni dans un logement individuel à usage de résidence principale, ni dans un immeuble collectif, puissent néanmoins ouvrir droit au crédit d'impôt dès lors que leur installation est effectuée :

- dans un local donné à bail emphytéotique à une association syndicale libre créée en vue de répartir entre ses membres la dépense d'acquisition de cet équipement ;
- dans un local appartenant conjointement aux contribuables concernés et que la dépense d'acquisition de cet équipement est répartie entre eux.

Dans ces situations, chacun des contribuables concernés peut alors prétendre au bénéfice du crédit d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses éligibles qu'il a effectivement payées correspondant au logement qu'il occupe à titre de résidence principale. Tout autre critère de répartition doit être écarté.

La circonstance que l'un des contribuables concernés soit exclu du bénéfice du crédit d'impôt, notamment lorsque le logement qu'il occupe constitue sa résidence secondaire, n'est pas de nature à faire obstacle au bénéfice de cet avantage pour les autres contribuables concernés par l'équipement collectif.

B. DÉPENSES CONCERNÉES

22. Energie hydraulique. La liste des équipements, matériaux et appareils éligibles, des critères techniques de performance et des conditions particulières qui leur sont applicables, telle que fixée par l'arrêté ministériel du 9 février 2005 modifié, comprend notamment, au titre de la catégorie des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, les équipements de fourniture d'électricité à partir de l'énergie hydraulique.

Cette liste ne comprend pas les équipements de production de chauffage et de fourniture d'eau chaude sanitaire fonctionnant à partir de l'énergie hydraulique. En conséquence, l'acquisition de tels équipements ne peut ouvrir droit au bénéfice du crédit d'impôt.

23. Cheminées sans conduit fonctionnant au bioéthanol. La liste mentionnée ci-dessus ne comprend pas les cheminées sans conduit fonctionnant au bioéthanol, lesquelles ne peuvent être, par ailleurs, assimilées à l'une des catégories d'équipement citées dans l'arrêté. En outre, il n'est pas établi à ce jour que ces équipements présentent les caractéristiques et garanties d'efficacité, de sécurité et de fiabilité nécessaires au regard des objectifs assignés au crédit d'impôt. En conséquence, l'acquisition de tels équipements ne peut ouvrir droit au crédit d'impôt.

C. BASE DU CRÉDIT D'IMPÔT

1. Précisions sur les équipements à retenir

24. La base du crédit d'impôt comprend le coût des pièces et fournitures destinées à s'intégrer ou à constituer, une fois réunies, l'équipement de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou la pompe à chaleur spécifique.

Des exemples illustrés de schémas ¹ figurent en annexes à la présente instruction.

25. Pompes à chaleur air/air. S'agissant des modalités de calcul du crédit d'impôt afférent aux dépenses d'acquisition d'une pompe à chaleur air/air, entre dans la base du crédit d'impôt l'unité extérieure qui compose l'équipement de production de chaleur.

En revanche, ne peuvent être compris dans la base du crédit d'impôt, même lorsqu'ils sont reliés à une pompe à chaleur air/air éligible de type multisplit ou gainable :

- les unités intérieures, qu'elles soient centrales ou non ;
- les diffuseurs et gaines ;
- les tuyauteries (liaisons frigorifiques) reliant l'unité extérieure et les unités intérieures ;
- le raccordement de la pompe à chaleur à l'installation électrique ;
- les organes de régulation (voir toutefois n° 19) .

- les organes de régulation (voir toutefois n° 19.) ;
- les autres accessoires, regards éventuels ainsi que tous matériaux utilisés pour des socles maçonnés...

A titre d'illustration, il est observé que cette règle s'applique de manière identique aux radiateurs installés dans le cadre d'une installation de chauffage central, y compris lorsque l'acquisition et l'installation de la chaudière à laquelle ils sont reliés ouvrent droit au crédit d'impôt.

26. Pompes à chaleur air/eau, eau/eau, eau glycolée/eau, sol/eau et sol/sol. Sont compris dans la base du crédit d'impôt :

- la pompe à chaleur (équipement de production de chaleur) ;
- le système de captage ;
- le cas échéant, le module hydraulique et les systèmes de stockage sans appoint ou avec appoint intégré (tels que les « ballons-tampon ») ;
- les tuyauteries et câblages reliant ces différents organes.

Sont exclus de la base du crédit d'impôt :

- les émetteurs (plancher chauffant, ventilo-convecteurs...) ;
- le réseau de distribution reliant la pompe à chaleur aux émetteurs
- les autres accessoires ainsi que les tuyauteries, le câblage électrique et, reliant l'équipement et les émetteurs ;
- le raccordement de la pompe à chaleur et des accessoires (circulateur du module hydraulique par exemple) à l'installation électrique ;
- les autres accessoires, regards éventuels ainsi que tous matériaux utilisés pour des socles maçonnés...
- les organes de régulation (voir toutefois n° 19.).

27. Systèmes de captage des pompes à chaleur géothermiques. Si le coût des systèmes de captage des pompes à chaleur géothermiques doit être compris dans la base du crédit d'impôt, comme indiqué au n° 26., les dépenses de main-d'oeuvre relatives à l'installation ou au remplacement des équipements concernés sont en revanche exclues de cette base. Il en est notamment ainsi des dépenses de toute nature afférentes aux travaux de forage nécessaires à l'installation de ces systèmes de captage.

28. Foyers fermés, inserts de cheminées intérieures et poêles à bois. Le foyer fermé est constitué d'une chambre à combustion en fonte fermée par une porte à ouverture latérale ou relevable disposant d'un vitrage céramique résistant aux hautes températures. L'insert de cheminée intérieure, qui a vocation à s'encaster dans une cheminée préexistante, présente des caractéristiques similaires à celles des foyers fermés. Le poêle est un appareil de chauffage autonome à foyer clos.

S'agissant des inserts, il n'y a lieu de comprendre dans la base du crédit d'impôt que l'équipement lui-même, dès lors que celui-ci s'encastre dans un emplacement préexistant. Lorsque l'installation de cet équipement est réalisée dans une cheminée à foyer ouvert, les dépenses afférentes au tubage du conduit existant ne sont pas comprises dans la base du crédit d'impôt.

De même, s'agissant des foyers fermés, seules les dépenses relatives à l'équipement lui-même peuvent être comprises dans la base du crédit d'impôt, à l'exclusion des dépenses relatives aux tuyaux d'évacuation des fumées ou à l'habillage de cet équipement et de ces tuyaux, tels que le socle, la dalle en béton qui supporte le foyer, la foyère en briques, les jambages et les corbeaux, les frontons entre les corbeaux, les linteaux latéraux.

S'agissant enfin des poêles, il est précisé que les dépenses relatives aux éléments décoratifs, tels que les carreaux de faïence décoratifs des parois extérieures ou les banquettes, ne peuvent être comprises dans la base du crédit d'impôt.

2. Incidence du versement d'aides et subventions sur la détermination de la base du crédit d'impôt

29. Principe. Il est rappelé que le montant des dépenses éligibles à l'avantage fiscal n'est pas compris dans la base du crédit d'impôt, dès lors qu'elles sont couvertes par des primes ou des subventions.

Lorsque la prime ou la subvention ne couvre pas l'intégralité du montant des travaux, seul est admis au bénéfice du crédit d'impôt le montant toutes taxes comprises des dépenses d'acquisition des équipements, matériaux ou appareils, diminué du montant de la prime ou subvention se rapportant à ceux-ci, dans les conditions décrites au n° 39. de l'instruction administrative parue sous la référence 5 B-26-05.

Une exception est toutefois prévue en ce qui concerne les subventions versées exclusivement dans le but de financer la production d'énergie renouvelable en vue de sa revente (sur ce point, voir n° 9.)

En outre, la circonstance que les primes ou subventions soient accordées sur une partie expressément désignée des travaux, comme la main-d'oeuvre par exemple, n'était jusqu'alors pas prise en compte. En conséquence, la base du crédit d'impôt devait être diminuée en déterminant un prorata

selon les modalités mentionnées au n° 39. du BOI 5 B-26-05.

30. Primes et subventions accordées au titre des dépenses d'installation (main-d'oeuvre). A compter de la publication de la présente instruction administrative, la solution mentionnée à l'alinéa précédent est rapportée et il est dorénavant admis que les primes ou subventions versées exclusivement dans le but de financer les seuls travaux d'installation d'équipements, matériaux ou appareils éligibles et non l'acquisition de ceux-ci ne viennent pas minorer la base de cet avantage fiscal, dans la limite de la dépense engagée à ce titre par le contribuable.

Dans l'hypothèse où la subvention versée est supérieure aux dépenses engagées par le contribuable au titre de l'installation d'équipements, matériaux ou appareils éligibles, la base du crédit d'impôt est alors diminuée de la fraction de l'excédent se rapportant au prix de l'équipement éligible.

En tant que de besoin, cette solution doit également être retenue pour le règlement des litiges en cours.

Exemple. Un contribuable fait installer dans son habitation principale un équipement éligible par une entreprise pour un montant total de 10 000 € dont 2 000 € au titre de la main-d'oeuvre et 1 000 € au titre de dépenses non éligibles. La base du crédit d'impôt s'élève ainsi à 7 000 €.

Si le contribuable perçoit une subvention égale à 2 000 € versée exclusivement dans le but de financer les seuls travaux d'installation, la base du crédit d'impôt ne sera pas affectée et restera ici fixée à 7 000 €.

Si la subvention versée dans le but de financer les travaux d'installation excède le montant des dépenses engagées à ce titre, l'excédent viendra alors minorer la base du crédit d'impôt, selon le prorata et les modalités mentionnées au n° 39. du BOI 5 B-26-05. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si le montant de la subvention s'élevait à 3 000 euros, la base du crédit d'impôt devrait être diminuée de la fraction de l'excédent se rapportant au prix de l'équipement éligible.

Excédent : montant total de la subvention (3 000 €) - dépenses d'installation (2 000 €) = 1 000 €

Fraction de l'excédent venant minorer la base de l'avantage fiscal :

excédent (1 000 €) x (montant des dépenses éligibles (7 000 €) / montant total des dépenses autres que celles d'installation (8 000 €)) = 1 000 € x $\frac{7}{8}$ èmes = 875 €

Base du crédit d'impôt :

Montant des dépenses éligibles (7 000 €) - Fraction de l'excédent venant minorer la base de l'avantage fiscal (875 €) = 6 125 €

3. Plafond de dépenses

32. Plafond global pluriannuel. Pour un même contribuable et une même habitation, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder, pour l'ensemble de la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2009, la somme de 8 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ou de 16 000 € pour un couple ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune.

Ces montants sont majorés de 400 € par personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI. La somme de 400 € est divisée par deux lorsqu'il s'agit d'un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents. Pour l'application de ces dispositions, les enfants réputés à charge égale de chacun des parents sont décomptés en premier.

33. Situation des concubins. Lorsque des personnes vivant en concubinage réalisent, dans leur habitation principale occupée en commun, des dépenses éligibles au crédit d'impôt, l'avantage fiscal s'applique, pour chacune d'entre elles, sous réserve qu'elle ait supportée effectivement la dépense, dans la limite de 8 000 €, majorée, le cas échéant, de 400 € par personne à charge.

Exemple. M. X et Mlle Y vivent maritalement et engagent des travaux dans leur habitation principale commune consistant en l'installation d'une chaudière à condensation et la réalisation de travaux d'isolation thermique des parois vitrées.

M. X prend en charge le paiement de la facture d'installation de la chaudière pour 10 000 € TTC dont 9 000 € au titre de l'acquisition de l'équipement et Mlle Y prend en charge le paiement de la facture d'installation des fenêtres isolantes pour un montant de 6 000 € TTC dont 4 200 € pour l'acquisition des fenêtres. Les bases des crédits d'impôt seraient fixées, au cas particulier et toutes conditions étant par ailleurs remplies, à 8 000 € après plafonnement pour M. X (9 000 € avant plafonnement) et 4 200 € pour Mlle Y (le plafonnement étant ici sans effet).

La part des dépenses de l'un des concubins qui ne peut ouvrir droit au crédit d'impôt du fait du plafonnement (ici, 1 000 € pour M. X) ne peut ouvrir droit à une majoration du crédit d'impôt pour l'autre concubin, y compris lorsque les dépenses supportées par celui-ci seraient restées inférieures au plafond qui lui est applicable.

D. MAJORATION CONDITIONNÉE DU TAUX

35. Rappel. Le taux du crédit d'impôt applicable au prix d'acquisition d'une chaudière à condensation, d'un matériau d'isolation thermique ou d'un appareil de régulation de chauffage est porté de 25 % à 40 % sous réserve que les deux conditions suivantes soient simultanément remplies :

- la chaudière à condensation, le matériau d'isolation thermique ou l'appareil de régulation de chauffage est installé dans un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 ;
- l'installation de l'équipement, du matériau ou de l'appareil est réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit la date d'acquisition du logement par le contribuable. Pour l'appréciation de cette condition, il convient de retenir la date d'achèvement de ces travaux d'installation (voir n°s 9. et suivants du BOI 5 B-17-06).

36. Acquisition d'une fraction indivise d'un logement. Lorsqu'un contribuable devient propriétaire d'une quote-part indivise d'un logement, il y a lieu d'accorder la majoration conditionnée du taux du crédit d'impôt, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, notamment au regard de l'occupation du bien à titre d'habitation principale.

37. Bien acquis par fractions successives. Lorsqu'un contribuable, propriétaire d'une quote-part indivise d'un logement, acquiert auprès d'un coïndivisaire une autre quote-part indivise du bien, il y a lieu de considérer que ce bien a été acquis par fractions successives.

Dès lors, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies et notamment celle relative au caractère principal de l'habitation, il convient de considérer que l'installation d'un équipement éligible dans un logement acquis pour une fraction indivise avant le 1^{er} janvier de la deuxième année précédant celle au titre de laquelle le contribuable bénéficie du crédit d'impôt, ne peut ouvrir droit à la majoration de taux précitée qu'à hauteur du montant de la base du crédit d'impôt afférente à la quote-part acquise après cette date.

Ainsi par exemple, le propriétaire d'un logement (achevé avant le 1^{er} janvier 1977) acquis en indivision pour les deux tiers avant le 1^{er} janvier 2004 et pour le tiers restant en 2005, qui installe en 2006 un équipement éligible, bénéficiera d'un crédit d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2006 au taux de 25 % à hauteur des deux tiers de la base retenue et au taux de 40 % à hauteur du tiers de ces mêmes dépenses.

38. Il est précisé que l'application des solutions mentionnées aux n°s **36.** et **37.** est indépendante des conditions de détention de l'autre quote-part indivise du logement (occupation à titre gratuit, locataire ou, comme dans l'exemple évoqué, propriété d'une fraction indivise depuis plus de deux ans).

E. FAIT GÉNÉRATEUR DU CRÉDIT D'IMPÔT

39. Paiement de la dépense. Le fait générateur du crédit d'impôt est constitué, selon le cas, par la date du paiement de la dépense à l'entreprise qui a réalisé les travaux ou par la date d'acquisition ou d'achèvement du logement.

Il est rappelé que le versement d'un acompte, notamment lors de l'acceptation du devis, ne peut être considéré comme un paiement pour l'application du crédit d'impôt. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture (voir toutefois ci-après au n° **40.**). Un devis, même accepté, ne peut en aucun cas être considéré comme une facture (voir n°s 39. et suivants du BOI 5 B-26-05).

40. Incidence des modalités de paiement du prix. Toutefois, il est précisé à titre de règle pratique que, dans le cadre d'un plan de financement conclu en application des règles en vigueur (crédit à la consommation ou paiement échelonné en plusieurs fois sans frais), la dépense doit être considérée, pour la détermination du crédit d'impôt, comme intégralement payée à la date à laquelle le premier versement est effectué.

F. JUSTIFICATION DES DÉPENSES - SANCTIONS APPLICABLES

41. Présentation des justificatifs. En application des dispositions prévues au 6 de l'article 200 quater du CGI, le crédit d'impôt est accordé sur présentation des factures des entreprises qui doivent comporter, outre les mentions obligatoires prévues en application des articles 289 et 290 quinquies du CGI :

- le nom et l'adresse des parties ;
- l'adresse de réalisation des travaux ;
- la nature et la date de l'opération effectuée ;
- la dénomination précise des équipements, matériaux ou appareils livrés et des services rendus, leur quantité, leur prix unitaire hors taxe ainsi que le taux et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- le cas échéant, les normes et critères techniques de performance mentionnés dans l'arrêté

du 9 février 2005 modifié et codifiés sous l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI ;

- la date du paiement de la somme due au principal et, selon le cas, des différents paiements dus au titre d'acomptes (voir n°s 61. et suivants du BOI 5 B-26-05).

S'agissant de prestations de services comportant l'exécution de travaux immobiliers assorties ou non de ventes, fournies à des particuliers par un assujetti à la TVA, il est rappelé que l'absence de délivrance au client, au plus tard lors du paiement du solde du prix, de la note prévue à l'article 290 quinquièmes du CGI entraîne, conformément aux dispositions de l'article 1737 du code précité (lequel se substitue à compter du 1^{er} janvier 2006 à l'article 1788 quater du même code), l'application d'une amende égale à 50 % du montant de la transaction, due par l'entreprise qui effectue lesdites prestations.

42. Facturation des équipements « main-d'oeuvre gratuite ». La circonstance qu'une entreprise fournisse et facture des matériaux ou équipements éligibles au crédit d'impôt avec la mention « pose gratuite », ou avec une main d'oeuvre facturée à un prix symbolique manifestement hors de proportion avec son coût de revient, n'est pas de nature à remettre en cause le bénéfice du crédit d'impôt mentionné à l'article 200 quater du CGI, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies.

Cela étant, il est rappelé que dans une telle situation :

- la facture doit néanmoins comporter la mention précise des opérations de main-d'oeuvre effectuées et leur valeur, conformément aux dispositions de l'article 290 quinquièmes précité (voir n° 13 de la documentation de base parue sous la référence 13 K 331) ;

- l'opération peut alors être considérée pour l'application de la TVA, comme constituant une livraison relevant du taux normal de cette taxe, et donner lieu à un rappel de TVA pour l'entreprise ayant fourni l'équipement ou les matériaux, dès lors que la facture ne fait pas apparaître, compte tenu de sa rédaction, la réalité d'une prestation de pose par cette entreprise (sur ce point, voir BOI 3 C-7-06 n° 83.).

Par ailleurs, dans l'hypothèse où la valeur ajoutée aurait été concentrée, par l'entreprise ayant fourni l'équipement ou les matériaux, sur le prix de l'équipement au détriment de la main-d'oeuvre au mépris des règles mentionnées à l'article L. 113-3 du code de la consommation et reprises à l'article L. 441-1 du code de commerce, l'administration fiscale, après examen de la réalité économique globale de l'opération (fourniture de l'équipement et pose), pourra être amenée à engager toutes actions utiles en vue de l'information des services de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes.

BOI liés : 5 B-26-05, 5 B-17-06.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

Annexe 1

Pompe à chaleur eau glycolée / eau à capteur vertical



Annexe 2

Pompe à chaleur eau glycolée / eau à capteur horizontal



Annexe 3

Pompe à chaleur air/ eau



Annexe 4

Pompe à chaleur eau / eau



Annexe 5

Pompe à chaleur sol / sol



[Annexe 6](#)

Pompe à chaleur sol /eau à capteur horizontal



[Annexe 7](#)

Pompe à chaleur air / air gainable



[Annexe 8](#)

Pompe à chaleur air / air multisplit



1 Source : Guide « Solutions de pompes à chaleurs en résidentiel individuel » élaboré par la Fédération française du bâtiment (FFB) et Electricité de France (EDF).

© Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie