

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 65 DU 30 JUIN 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-22-09

INSTRUCTION DU 26 JUIN 2009

CREDIT D'IMPOT POUR DEPENSES D'EQUIPEMENT DE L'HABITATION PRINCIPALE
EN FAVEUR DES ECONOMIES D'ENERGIE ET DU DEVELOPPEMENT DURABLE.
PROROGATION ET AMENAGEMENT DU DISPOSITIF
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 109 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009
(N° 2008-1425 DU 27 DECEMBRE 2008)

(C.G.I., art. 200 quater ; annexe IV au CGI, art. 18 bis)

NOR : ECE L 09 20693 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Le crédit d'impôt sur le revenu pour dépenses d'équipement 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 depuis le 1^{er} janvier 2005. L'article 49 de la loi sur l'eau et les milieux aquatiques (n° 2006-1772 du 30 décembre 2006) en a étendu le champ d'application à compter du 1^{er} janvier 2007 aux dépenses d'équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales.

L'article 109 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) :

1/ proroge la période d'application du crédit d'impôt, qui devait s'achever le 31 décembre 2009, jusqu'au 31 décembre 2012 ;

2/ l'aménagement sur plusieurs points, à compter du 1^{er} janvier 2009 :

- le champ d'application du crédit d'impôt est étendu aux propriétaires-bailleurs ;
- de même, il est étendu aux dépenses de pose des matériaux d'isolation thermique des parois opaques ainsi qu'aux frais engagés lors de certains diagnostics de performance énergétique ;
- à l'inverse, les dépenses relatives aux pompes à chaleur air/air, et aux chaudières à basse température sont désormais exclues du champ d'application du crédit d'impôt¹ ;
- enfin, les taux du crédit d'impôt applicables aux appareils de chauffage au bois ou aux autres biomasses et aux pompes à chaleur autres qu'air/air, désormais exclues, sont progressivement diminués.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent aux dépenses payées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012.



¹ L'arrêté du 18 juin 2009, publié au Journal officiel du 27 juin 2009, supprime en conséquence la référence à ces matériels à l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : PROROGATION DU DISPOSITIF JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2012	6
CHAPITRE 2 : AMENAGEMENT DU DISPOSITIF POUR LES DEPENSES PAYEES A COMPTER DU 1 ^{er} JANVIER 2009	10
Section 1 : Extension du dispositif aux propriétaires-bailleurs	11
A. CONDITIONS A RESPECTER	12
B. PLAFONDS DE DEPENSES ET LIMITATION DU NOMBRE DE LOGEMENTS	17
Section 2 : Extension du crédit d'impôt à certaines dépenses	22
A. DEPENSES DE DIAGNOSTIC DE PERFORMANCE ENERGETIQUE (DPE)	22
B. DEPENSES DE POSE DES MATERIAUX D'ISOLATION THERMIQUE DES PAROIS OPAQUES	25
Section 3 : Suppression de l'avantage fiscal pour certains équipements	28
Section 4 : Diminution progressive des taux du crédit d'impôt pour certains équipements	32
Section 5 : Entrée en vigueur et mesure transitoire	35
Annexes	
Annexe 1 : Article 109 de la loi de finances pour 2009 (loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)	
Annexe 2 : Présentation schématique du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI	
Annexe 3 : Modèle d'engagement à produire par les propriétaires-bailleurs	

INTRODUCTION

1. Le crédit d'impôt sur le revenu pour dépenses d'équipement 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 depuis le 1^{er} janvier 2005. L'article 49 de la loi sur l'eau et les milieux aquatiques (n° 2006-1772 du 30 décembre 2006) en a étendu le champ d'application, à compter du 1^{er} janvier 2007, aux dépenses d'équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales.

2. 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 arrêté ministériel.

Ces critères de performance font l'objet de révisions régulières pour tenir compte de l'évolution du marché et de l'état des techniques, afin de concentrer l'avantage fiscal sur les équipements et matériaux les plus performants en termes d'économie d'énergie et de développement durable.

Ainsi, cette liste, codifiée sous l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI, a été successivement fixée ou modifiée par les arrêtés ministériels des 9 février 2005 (Journal officiel du 15 février 2005), 12 décembre 2005 (Journal officiel du 17 décembre 2005), 4 mai 2007 (Journal officiel du 5 mai 2007), 13 novembre 2007 (Journal officiel du 20 novembre 2007), 3 octobre 2008 (Journal officiel du 18 octobre 2008) et, en dernier lieu, par l'arrêté du 18 juin 2009 (Journal officiel du 27 juin 2009)².

3. Ce dispositif a fait l'objet de commentaires dans les instructions administratives des 1^{er} septembre 2005, 18 mai 2006, 11 juillet 2007, 3 août 2007 et 6 avril 2009, respectivement publiées au Bulletin officiel des impôts (BOI) sous les références 5 B-26-05, 5 B-17-06, 5 B-17-07, 5 B-18-07, 5 B-10-09 et 5 B-21-09.

4. Outre qu'il en proroge la période d'application, qui devait s'achever le 31 décembre 2009, jusqu'au 31 décembre 2012, l'article 109 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) aménage, à compter du 1^{er} janvier 2009, le crédit d'impôt sur plusieurs points :

- le champ d'application du crédit d'impôt est étendu aux propriétaires-bailleurs ;
- de même, il est étendu aux dépenses de pose des matériaux d'isolation thermique des parois opaques ainsi qu'aux frais engagés lors de certains diagnostics de performance énergétique ;
- à l'inverse, les dépenses relatives aux pompes à chaleur air/air et aux chaudières à basse température sont désormais exclues du champ d'application du crédit d'impôt ;
- enfin, les taux du crédit d'impôt applicables aux appareils de chauffage au bois et aux pompes à chaleur, autres qu'air/air désormais exclues, sont progressivement diminués.

5. La présente instruction commente ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent aux dépenses payées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012, sous réserve de la mesure transitoire prévue pour les dépenses engagées antérieurement au 1^{er} janvier 2009 (voir n° 36).

CHAPITRE 1 : PROROGATION DU DISPOSITIF JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2012

6. Prorogation. Le crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable prévu à l'article 200 quater du CGI, initialement prévu pour s'appliquer du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2009, est prorogé jusqu'au 31 décembre 2012.

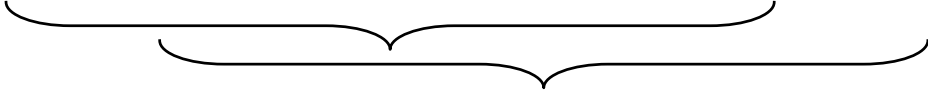
7. Modalités d'appréciation du plafond pluriannuel des dépenses éligibles. Le plafond des dépenses éligibles afférentes à une même habitation principale reste inchangé, à savoir 8 000 € pour une personne seule et 16 000 € pour un couple soumis à imposition commune, majorés le cas échéant de 400 € par personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI³. Désormais, ce plafond s'apprécie sur une période de cinq années consécutives comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012.

8. Exemple 1. Un couple soumis à imposition commune a effectué en 2005 des travaux d'isolation thermique dans son habitation principale pour un montant de 20 000 €. Toutes conditions d'éligibilité à l'avantage fiscal étant par ailleurs remplies, le montant des dépenses pris en compte pour la détermination du crédit d'impôt dont ils ont bénéficié a été plafonné à 16 000 €.

² Cet arrêté tire les conséquences sur le plan réglementaire - article 18 bis de l'annexe IV au CGI - des modifications de l'article 200 quater du CGI résultant de l'article 109 de la loi de finances pour 2009 (voir n° 28. à 31.).

A compter de l'année 2010, les dépenses ayant ouvert droit au crédit d'impôt en 2005 ne sont plus prises en compte dès lors qu'elles ont été réalisées avant la période de cinq années consécutives 2006-2010. Ainsi, ce couple soumis à imposition commune peut à nouveau bénéficier du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI pour les dépenses réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010 dans cette même habitation, celles-ci étant alors retenues dans la limite de 16 000 €.

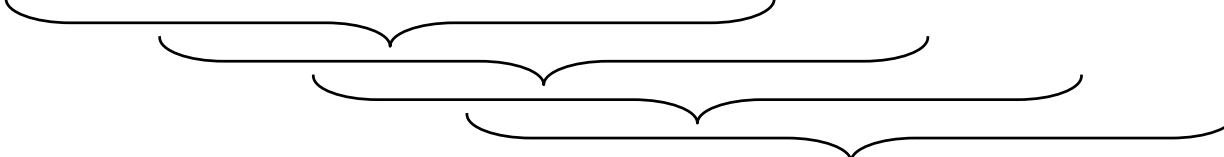
Dépenses éligibles au crédit d'impôt 16 000 €							Dépenses éligibles au crédit d'impôt 16 000 €	
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	



Appréciation sur cinq années consécutives

9. Exemple 2. Un couple soumis à imposition commune effectue des travaux en 2005 pour un montant éligible au crédit d'impôt de 10 000 €, puis à nouveau en 2007 pour un montant de 6 000 €. Le plafond pluriannuel de dépenses, fixé dans leur cas à 16 000 €, ayant été atteint, ils ne peuvent plus bénéficier du crédit d'impôt en 2008 et en 2009. Du fait de la prorogation de ce dispositif et de l'appréciation du plafond de dépenses sur cinq années consécutives, ils peuvent à nouveau bénéficier du crédit d'impôt, dans la limite de 10 000 € de dépenses à compter de 2010, puis de 6 000 € supplémentaires en 2012.

Dépenses éligibles au crédit d'impôt 10 000 €		Dépenses éligibles au crédit d'impôt 6 000 €			Dépenses éligibles au crédit d'impôt 10 000 €		Dépenses éligibles au crédit d'impôt 6 000 €	
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	



Appréciation sur cinq années consécutives

³ La majoration 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.

CHAPITRE 2 : AMENAGEMENT DU DISPOSITIF POUR LES DEPENSES PAYEES
A COMPTE DU 1^{er} JANVIER 2009

Section 1 : Extension du dispositif aux propriétaires-bailleurs

10. Le bénéfice du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI, dont l'application était, jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, réservée aux dépenses supportées par les contribuables dans leur habitation principale, qu'ils en soient propriétaires, locataires ou occupants à titre gratuit, est étendu, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, aux dépenses supportées par les propriétaires-bailleurs de logements de plus de deux ans qu'ils s'engagent à louer nus à usage d'habitation principale du locataire pendant une durée minimale de 5 ans (sur la notion d'habitation principale, il convient de se reporter aux précisions mentionnées au n° 14. de l'instruction 5 B-26-05 du 1^{er} septembre 2005).

Dans le cas où le bien mis en location est la propriété d'une société immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés personnes physiques de cette société bénéficient du crédit d'impôt à hauteur de leur participation dans cette société correspondant au logement concerné.

La circonstance que le contribuable ait bénéficié ou bénéficie du crédit d'impôt au titre des dépenses réalisées dans son habitation principale ne fait pas obstacle au bénéfice du crédit d'impôt pour les dépenses qu'il réalise dans des logements qu'il loue ou qu'il destine à la location.

Cela étant, les investissements réalisés dans la résidence principale et ceux réalisés dans des logements loués ou destinés à la location sont soumis à des plafonds distincts et autonomes. Ainsi, en particulier, le reliquat éventuel de plafond non utilisé au titre des dépenses réalisées dans la résidence principale ne pourra être employé au titre de celles réalisées dans des logements loués ou destinés à la location, et inversement.

A. CONDITIONS A RESPECTER

11. Engagement de location. Le propriétaire, fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, doit s'engager à louer le logement nu à usage d'habitation principale à des personnes autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal. La durée minimale de cet engagement de location est de cinq ans. Cette durée est décomptée à partir de la date de réalisation des dépenses lorsque le logement est déjà occupé par un locataire ou, dans le cas où le logement n'est pas occupé à la date des travaux, à la date de mise en location, laquelle doit prendre effet dans les douze mois qui suivent la réalisation des dépenses.

L'engagement de location doit être formulé sur papier libre lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice du crédit d'impôt est demandé⁴. Un modèle d'engagement figure en annexe 3 de la présente instruction.

12. Location effective et continue. La location doit être effective et continue pendant la période d'engagement, ce qui exclut les logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée pendant la période couverte par l'engagement de location.

En cas de congé du locataire pendant la période de location couverte par l'engagement de location, le logement doit être aussitôt remis en location jusqu'à la fin de cette période. Une période de vacance pourra cependant être admise, sous réserve pour le propriétaire de pouvoir établir qu'il a accompli des diligences concrètes en vue de la relocation effective du bien (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière ...) et que les conditions de mise en location ne sont pas dissuasives.

A défaut de relocation effective dans un délai de douze mois à compter de la date de réception de la lettre recommandée par laquelle le locataire a signifié son congé au propriétaire ou, lorsque le bail prend fin pour un motif autre que le congé donné par le locataire au propriétaire, à compter de la date d'expiration du bail, le service procède à la remise en cause des avantages obtenus. Dans ce cas, le crédit d'impôt obtenu pour chaque logement concerné fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle l'engagement de location n'est pas respecté. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'engagement n'est plus respecté.

⁴ Sous réserve des contribuables qui transmettent leur déclaration de revenus par voie électronique en application de l'article 1649 quater B ter du CGI, qui doivent toutefois être en mesure de produire cet engagement de location à la demande du service des impôts.

13. Qualité du locataire. Le locataire du logement doit être une personne physique autre que le propriétaire du logement, son conjoint ou un des membres de son foyer fiscal. Il doit être en outre titulaire d'un bail. Aucune condition de ressources du locataire n'est exigée.

Le locataire s'entend de la ou des personnes qui obtiennent le droit d'utiliser la chose louée en contrepartie du versement d'un loyer. Il s'agit, en pratique, de la personne ou de l'ensemble des personnes désignées dans le contrat de location (cotitulaires du bail). En outre, l'article 1751 du code civil prévoit que le bail est réputé appartenir à l'un et l'autre des époux, lorsque le logement sert effectivement à l'habitation du couple, quel que soit leur régime matrimonial et nonobstant toute convention contraire. Il en est de même si le bail a été conclu avant le mariage.

14. Logement achevé depuis plus de deux ans. Seules les dépenses afférentes à un logement achevé depuis plus de deux ans ouvrent droit au crédit d'impôt (sur la notion d'achèvement, il convient de se reporter aux précisions mentionnées au n° 55. de l'instruction 5 B-26-05 du 1^{er} septembre 2005).

Il en résulte que les dépenses réalisées dans les logements neufs ne peuvent ouvrir droit au bénéfice du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI. Il est rappelé que ces dépenses sont prises en compte dans le prix de revient de ces logements et peuvent ouvrir droit, lorsque les conditions prévues par les dispositifs concernés sont par ailleurs remplies, à la déduction au titre de l'amortissement dite « Robien-Borloo », prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI ou à la réduction d'impôt dite « Scellier », prévue à l'article 199 septvicies du même code.

En revanche, un contribuable qui procède à la réhabilitation d'un logement destiné à la location et achevé depuis plus de deux ans dans lequel il réalise des dépenses d'équipements éligibles au crédit d'impôt peut, sous réserve d'en remplir les conditions d'application, bénéficier aussi des avantages fiscaux liés à l'investissement locatif précité.

Dans ce cas, le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater s'applique sans restriction mais le prix de revient du logement retenu pour la détermination de la réduction d'impôt dite « Scellier », prévue à l'article 199 septvicies précité du CGI (ou retenu pour la déduction au titre de l'amortissement dite « Robien-Borloo »), est diminué du montant du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses éligibles concernées (sur ce point, voir n° 58 de l'instruction du 12 mai 2009 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 5 B-17-09).

15. Nature des dépenses. Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ainsi que les taux qui s'y rapportent sont identiques à ceux prévus pour l'habitation principale du contribuable.

La liste des équipements, matériaux et appareils éligibles ainsi que la définition de leurs caractéristiques techniques et des critères de performances minimales requis, sont mentionnées à l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI.

16. Logement situé dans un immeuble collectif. S'agissant des immeubles collectifs, les dépenses éligibles peuvent porter aussi bien sur le logement loué ou destiné à être mis en location que sur les parties communes de l'immeuble. Le copropriétaire-bailleur peut ainsi faire état de la quote-part, correspondant au logement qu'il loue ou qu'il destine à la location, des dépenses afférentes aux équipements communs ou au diagnostic commun qu'il a effectivement payées.

Toutefois, les dépenses réalisées sur des parties communes qui font l'objet d'une occupation privative au profit d'une autre personne que le contribuable ou son locataire n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt (exemple : travaux réalisés par le syndicat des copropriétaires dans une loge de concierge ou de gardien).

En cas de paiement par l'intermédiaire d'un syndic de copropriété, le fait générateur du crédit d'impôt est constitué non pas par le versement au syndic des appels de fonds mais par le paiement par le syndic du montant dû à l'entreprise qui a effectué les travaux ou le diagnostic. Il appartient aux syndics de copropriété de fournir aux contribuables une attestation ou tout autre document établissant formellement la date du paiement de la dépense concernée.

B. PLAFONDS DE DEPENSES ET LIMITATION DU NOMBRE DE LOGEMENTS

17. Plafond de dépenses par logement. Le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ne varie pas en fonction de la situation de famille (personne seule ou couple soumis à imposition commune). Ce montant est en effet plafonné à 8 000 € par logement loué ou destiné à être mis en location. Cette limite doit être appréciée en prenant en compte, pour chaque logement, l'ensemble des dépenses réalisées sur la période pluriannuelle 2009-2012.

18. Limitation du nombre de logements concernés. Au titre d'une même année d'imposition, le foyer fiscal ne peut bénéficier du crédit d'impôt que dans la limite des dépenses éligibles relatives à trois logements loués ou destinés à être mis en location.

19. Exemple : un contribuable effectue en 2009 des travaux d'isolation sur les murs de quatre studios dont il est propriétaire et qu'il met en location. Les travaux s'élèvent à 12 000 € pour le 1^{er} studio, 10 000 € pour le 2^{ème} studio, 7 000 € pour le 3^{ème} studio et 5 000 € pour le 4^{ème} studio. Toutes les conditions d'éligibilité à l'avantage fiscal des dépenses concernées étant par ailleurs remplies, ce propriétaire-bailleur pourra bénéficier d'un crédit d'impôt déterminé comme suit :

- pour le 1^{er} studio : 8 000 € (12 000 € plafonnés à 8 000 €) X 25 % = 2 000 €
- pour le 2^{ème} studio : 8 000 € (10 000 € plafonnés à 8 000 €) X 25 % = 2 000 €
- pour le 3^{ème} studio : 7 000 € X 25 % = 1 750 €

Il ne peut pas bénéficier du crédit d'impôt au titre des dépenses réalisées pour le 4^{ème} studio dans la mesure où l'avantage est limité à trois logements pour une même année d'imposition.

Dès lors que les dépenses afférentes aux deux premiers studios ont atteint le plafond de 8 000 €, aucune autre dépense réalisée dans ces logements ne peut ouvrir droit au crédit d'impôt pour le propriétaire-bailleur sur la période 2010-2012.

En revanche, s'agissant du 3^{ème} studio, le propriétaire-bailleur pourra encore bénéficier du crédit d'impôt à hauteur de 1 000 € de dépenses sur la période 2010-2012. Ainsi, par exemple, s'il réalise des dépenses éligibles en 2010, il pourra à ce titre, et dans la limite de 1 000 €, bénéficier du crédit d'impôt, sans préjudice, le cas échéant, du droit à cet avantage fiscal la même année au titre de deux autres logements mis en location.

Les dépenses afférentes aux travaux réalisés dans le 4^{ème} studio n'ayant pas ouvert droit à l'avantage fiscal en 2009, le propriétaire-bailleur pourra, s'il y réalise ultérieurement de nouvelles dépenses éligibles, bénéficier du crédit d'impôt au titre de ce logement à hauteur de 8 000 € de dépenses sur la période 2010-2012.

20. Non-déductibilité des dépenses ayant ouvert droit au crédit d'impôt pour la détermination des revenus fonciers. Les dépenses ayant ouvert droit au crédit d'impôt ne sont pas admises en déduction pour la détermination du revenu net foncier (b du 1^o du I de l'article 31 du CGI)⁵. En revanche, la part des dépenses excédant le plafond de 8 000 € ouvrant droit au crédit d'impôt peut être déduite des revenus fonciers dans les conditions prévues au b du 1^o du I de l'article 31 du CGI.

Lorsque les produits tirés de la location du logement concerné sont imposés selon le régime simplifié d'imposition, dit « micro-foncier », prévu à l'article 32 du CGI, la circonstance que des dépenses effectuées dans ce logement ont ouvert droit au bénéfice du crédit d'impôt est sans incidence sur l'application dudit régime. En particulier, il n'y a pas lieu de retrancher les dépenses ayant ouvert droit au crédit d'impôt du montant de l'abattement forfaitaire.

21. Entrée en vigueur. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux dépenses réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

Sont considérées comme réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009, les dépenses payées à partir de cette date. Pour plus de précisions sur ce point, voir n° 35..

Section 2 : Extension du crédit d'impôt à certaines dépenses

A. DEPENSES DE DIAGNOSTIC DE PERFORMANCE ENERGETIQUE (DPE)

22. Extension du crédit d'impôt aux dépenses de diagnostic de performance énergétique (DPE). A compter du 1^{er} janvier 2009, les dépenses engagées pour un diagnostic de performance énergétique (DPE) défini à l'article L. 134-1 du code de la construction et de l'habitation ouvrent droit au crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI. Le taux du crédit d'impôt applicable à ces dépenses est fixé à 50 %.

Seules ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses de diagnostic réalisées en dehors des cas où la réglementation rend ce diagnostic obligatoire.

A cet égard, il est précisé que la réalisation d'un DPE est obligatoire à l'occasion de la vente d'un logement ou d'un bâtiment en France métropolitaine depuis le 1^{er} novembre 2006, lors de la signature d'un contrat de location depuis le 1^{er} juillet 2007, ainsi que pour les bâtiments neufs dont le permis de construire a été déposé après le 1^{er} juillet 2007.

⁵ Sur l'articulation avec la déduction au titre de l'amortissement dite « Robien-Borloo », prévue au h du 1^o du I de l'article 31 du CGI, ou avec la réduction d'impôt dite « Scellier », prévue à l'article 199 septies du même code, voir ci-avant n° 14..

23. Conditions à respecter. Pour être éligible au crédit d'impôt, le diagnostic doit être réalisé sur un immeuble achevé depuis de plus de deux ans et la facture être délivrée par un professionnel dûment certifié par un organisme accrédité par le comité français d'accréditation (COFRAC). Sur cette facture doivent figurer, outre les mentions obligatoires (art. 289 du CGI), une mention stipulant que le diagnostic a été réalisé en dehors des cas où la réglementation le rend obligatoire ainsi que l'adresse précise du lieu où il a été effectué.

24. Limitation. Pour un même logement, un seul DPE ouvre droit au crédit d'impôt par période de cinq ans. En pratique, dès lors que seules les dépenses de diagnostic payées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 ouvrent droit au crédit d'impôt, cette période est en réalité ramenée à quatre ans.

B. DEPENSES DE POSE DES MATERIAUX D'ISOLATION THERMIQUE DES PAROIS OPAQUES

25. Extension du crédit d'impôt aux dépenses de pose des matériaux d'isolation thermique de parois opaques. A compter du 1^{er} janvier 2009, les frais de main d'œuvre pour les travaux de pose des matériaux d'isolation thermique de parois opaques (planchers, plafonds, murs et toitures) ouvrent droit au crédit d'impôt au même taux que celui applicable aux matériaux eux-mêmes.

Ce taux s'élève à 25 % (ou à 40 % si les conditions mentionnées au n° 33. sont remplies).

Les matériaux doivent être posés par l'entreprise qui les fournit et remplir les conditions fixées par l'arrêté du 13 novembre 2007, publié au Journal officiel du 20 novembre 2007, et codifié à l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI. La liste des matériaux éligibles et des parois concernées figure à la fiche n° 2 de l'instruction du 6 avril 2009, publiée au Bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 5 B-10-09.

Lorsque la facture de l'entreprise ayant entrepris les travaux ne porte pas exclusivement sur l'installation de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, les frais de main d'œuvre se rapportant à la pose de ces matériaux devront apparaître de manière distincte sur celle-ci pour ouvrir droit à l'avantage fiscal.

26. Dépenses à retenir. La base du crédit d'impôt est constituée du prix du matériau isolant ainsi que du coût de la pose qui s'y rapporte, retenus toutes taxes comprises (TTC).

Pour les travaux d'isolation thermique des murs en façade ou en pignon, ainsi que des plafonds de combles et rampants de toiture, les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt comprennent les dépenses de fourniture des matériaux isolants, du parement et du système de fixation associé et, depuis le 1^{er} janvier 2009, les dépenses de pose y afférentes.

Pour les travaux d'isolation thermique des planchers bas et toitures, seules les dépenses concernant la fourniture et la pose des matériaux isolants ouvrent droit au crédit d'impôt. Ainsi, les dépenses de fourniture et de pose liées à une éventuelle modification ou reprise de la couverture ou de l'étanchéité de la toiture n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt.

Il est rappelé que les frais administratifs (frais de dossier...), ainsi que les frais financiers (intérêts d'emprunt...), ne sont pas pris en compte dans la base du crédit d'impôt.

Il est également 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 (pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter au n° 29 de l'instruction du 11 juillet 2007, publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 5 B-17-07).

Lorsque les dépenses de pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques payées à compter du 1^{er} janvier 2009 ont donné lieu au versement de subventions, les précisions mentionnées au n° 30 de l'instruction du 11 juillet 2007 précitée ne sont pas applicables, dès lors que ces dépenses de pose ouvrent désormais droit au crédit d'impôt. Ces précisions restent applicables dans les autres cas.

27. Résistance thermique requise. Les travaux d'isolation thermique des parois opaques doivent, pour être éligibles au crédit d'impôt, mettre en œuvre un matériau isolant possédant une résistance thermique minimale, précisée à l'article 18 bis de l'annexe IV au code général des impôts (voir également fiche n° 2 de l'instruction du 6 avril 2009, publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 5 B-10-09).

Pour satisfaire cette condition, seule la résistance thermique du matériau isolant mis en place à l'occasion des travaux d'isolation est prise en considération ; il n'est ainsi pas tenu compte de la résistance thermique des parois faisant l'objet des travaux d'isolation ou d'une éventuelle isolation préexistante.

Exemple : un contribuable fait réaliser l'isolation thermique des combles de son habitation principale par la pose d'un isolant en plancher de combles perdus. Avant les travaux, ce plancher disposait déjà d'une faible isolation thermique réalisée grâce à cinq centimètres de laine de roche. L'intéressé décide de renforcer cette isolation en ajoutant une épaisseur supplémentaire de matériau isolant à la couche préexistante.

Pour bénéficier du crédit d'impôt, le contribuable devra donc mettre en place un matériau isolant présentant une résistance thermique supérieure ou égale à 5 m².KW, compte non tenu de la présence de l'isolation thermique préexistante.

Section 3 : Suppression de l'avantage fiscal pour certains équipements

28. Le champ d'application du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI est modifié à compter du 1^{er} janvier 2009 afin de le recentrer sur les matériaux les plus performants et exclure certains équipements de confort.

29. Suppression du crédit d'impôt pour l'acquisition de chaudières à basse température. Les chaudières à basse température sont exclues du dispositif⁶, dans la mesure où elles constituent désormais l'entrée de gamme du marché et répondent d'ores et déjà aux prescriptions minimales obligatoires dans les logements neufs pour l'application de la réglementation thermique en vigueur (RT 2005) en matière de chaudières à combustible fossile.

30. Suppression du crédit d'impôt pour l'acquisition de pompes à chaleur air/air. Du fait de leur caractère facilement réversible qui, le plus souvent, les destinait davantage à la climatisation qu'au chauffage du logement, les pompes à chaleur air/air ne sont désormais plus éligibles au crédit d'impôt⁷, la vocation du crédit d'impôt étant d'inciter les contribuables à acquérir des appareils de chauffage performants en matière d'économies d'énergie et non des équipements de confort.

31. Entrée en vigueur. Ces modifications du champ d'application du crédit d'impôt s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009, sous réserve de la mesure transitoire prévue pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009 mais engagées avant cette date (voir n° 36.).

Section 4 : Diminution progressive des taux du crédit d'impôt pour certains équipements

32. Équipements concernés par la diminution progressive du taux du crédit d'impôt. Pour les chaudières et équipements de chauffage fonctionnant au bois ou autres biomasses ainsi que pour les pompes à chaleur, autres que les pompes air/air qui sont désormais exclues de l'avantage fiscal (voir n° 30.), le taux du crédit d'impôt, fixé à 50 % pour les dépenses réalisées entre 2005 et 2008, est ramené à :

- 40 % pour les dépenses payées en 2009 ;
- 25 % pour les dépenses payées du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012.

33. Par exception, maintien du taux de 40 % sous certaines conditions à compter de 2010. Ces équipements continueront toutefois à bénéficier du taux de 40 % au-delà de 2009, et donc jusqu'en 2012, si les deux conditions suivantes sont simultanément remplies :

- la chaudière ou l'équipement de chauffage ou de production d'eau chaude indépendant fonctionnant au bois ou autres biomasses ou la pompe à chaleur est installé dans un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 ;

- l'installation de l'équipement ou de l'appareil est réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit la date d'acquisition à titre gratuit ou onéreux du logement par le contribuable. Pour l'appréciation de cette condition, il convient de retenir la date d'achèvement de ces travaux d'installation.

34. Entrée en vigueur. Ces modifications des taux du crédit d'impôt s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009, sous réserve de la mesure transitoire prévue pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009 mais engagées avant cette date (voir n° 36.).

Section 5 : Entrée en vigueur et mesure transitoire

35. Principe. Toutes les modifications résultant de l'article 109 de la loi de finances pour 2009 (loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) s'appliquent aux dépenses engagées à compter du 1^{er} janvier 2009.

⁶ L'arrêté du 18 juin 2009 « pris pour l'application de l'article 200 quater du code général des impôts relatif aux dépenses d'équipements de l'habitation principale et modifiant l'article 18 bis de l'annexe IV à ce code », publié au Journal officiel du 27 juin 2009, supprime en conséquence la référence à ces matériels à l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI.

⁷ L'arrêté du 18 juin 2009 mentionné au renvoi 5 ci-dessus supprime de la même manière la référence à ces matériels à l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI.

Le fait générateur du crédit d'impôt intervient à la date du paiement de la dépense à l'entreprise qui a réalisé les travaux. Le versement d'un acompte, notamment lors de l'acceptation du devis, n'est pas considéré comme un paiement pour l'application du crédit d'impôt. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture. Un devis, même accepté, ne peut être considéré comme une facture.

36. Mesure transitoire pour les dépenses engagées avant le 1^{er} janvier 2009. Afin que ces évolutions législatives n'aient pas pour effet de pénaliser les contribuables qui auraient engagé des dépenses avant le 1^{er} janvier 2009 sur la base de la législation fiscale alors applicable, il est admis de retenir, pour les dépenses engagées ou réalisées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2008 et dont le paiement intervient à compter du 1^{er} janvier 2009, les conditions (appréciation du caractère éligible de l'équipement ou du matériel, critères techniques requis ou taux du crédit d'impôt) applicables à la date de la réalisation ou de l'engagement de la dépense correspondante.

Pour l'application de cette mesure transitoire, sont considérées comme réalisées ou engagées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2008, les dépenses afférentes à un équipement ou matériel pour lesquelles le contribuable peut justifier, entre ces deux dates, de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte à l'entreprise.

Ainsi, par exemple, l'acquisition d'une pompe à chaleur air/air ou d'une chaudière basse température répondant aux critères de performance en vigueur en 2008 et dont la dépense correspondante aurait été engagée en 2008 pourra donner lieu au crédit d'impôt au titre de l'imposition des revenus de l'année 2009 pour l'ensemble de la dépense éligible à l'avantage fiscal, sous réserve que le contribuable soit en mesure de justifier de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte à l'entreprise concernée au cours de l'année 2008, et du solde de règlement en 2009.

BOI liés : 5 B-26-05, 5 B-17-06, 5 B-17-07, 5 B-18-07, 5 B-10-09 et 5 B-21-09.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1

Article 109 de la loi de finances pour 2009 (loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)

I. – L'article 200 quater du code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Le 1 est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa est remplacé par deux alinéas ainsi rédigés :

« 1. Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt sur le revenu au titre des dépenses effectivement supportées pour l'amélioration de la qualité environnementale du logement dont ils sont propriétaires, locataires ou occupants à titre gratuit et qu'ils affectent à leur habitation principale ou de logements achevés depuis plus de deux ans dont ils sont propriétaires et qu'ils s'engagent à louer nus à usage d'habitation principale, pendant une durée minimale de cinq ans, à des personnes autres que leur conjoint ou un membre de leur foyer fiscal.

« Ce crédit d'impôt s'applique : » ;

2° Le a est abrogé ;

3° Au premier alinéa du c, après les mots : « pompes à chaleur », sont insérés les mots : « , autres que air/air, » ;

4° Il est ajouté un f ainsi rédigé :

« f) Aux dépenses afférentes à un immeuble achevé depuis plus de deux ans, payées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012, au titre de :

« 1° La pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques ;

« 2° La réalisation, en dehors des cas où la réglementation le rend obligatoire, du diagnostic de performance énergétique défini à l'article L. 134-1 du code de la construction et de l'habitation. Pour un même logement, un seul diagnostic de performance énergétique ouvre droit au crédit d'impôt par période de cinq ans. » ;

5° Aux b et 1°, 2° et 3° des c, d et e, l'année : « 2009 » est remplacée par l'année : « 2012 » ;

B. – Le 2 est ainsi modifié :

1° A la première phrase, les mots : « du ministre chargé » sont remplacés par les mots : « conjoint des ministres chargés de l'énergie, du logement et » ;

2° A la dernière phrase, les mots : « des ministres chargés de l'environnement et du logement » sont remplacés par les mots : « conjoints des ministres chargés de l'environnement, du logement et du budget » ;

C. – Le 4 est ainsi modifié :

1° La première phrase est ainsi rédigée :

« Pour un même logement que le propriétaire, le locataire ou l'occupant à titre gratuit affecte à son habitation principale, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder, au titre d'une période de cinq années consécutives comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012, la somme de 8 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 16 000 € pour un couple soumis à imposition commune. » ;

2° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Pour un même logement donné en location, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt pour le bailleur ne peut excéder, pour la période du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012, la somme de 8 000 €. Au titre de la même année, le nombre de logements donnés en location et faisant l'objet de dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt est limité à trois par foyer fiscal. » ;

D. – Le 5 est ainsi modifié :

1° Le a est abrogé ;

2° Le c est ainsi rédigé :

« c) 50 % du montant des équipements mentionnés au c du 1. Toutefois, pour les chaudières et équipements de chauffage ou de production d'eau chaude indépendants fonctionnant au bois ou autres biomasses et les pompes à chaleur, ce taux est ramené à 40 % pour les dépenses payées en 2009 et à 25 % pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2010 ; lorsque ces appareils sont installés dans un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 et que les dépenses sont réalisées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de son acquisition à titre onéreux ou gratuit, le taux est fixé à 40 % » ;

3° Sont ajoutés un e et un f ainsi rédigés :

« e) 25 % du montant des dépenses mentionnées au 1° du f du 1. Toutefois, lorsque les dépenses concernent un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 et sont réalisées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de son acquisition à titre onéreux ou gratuit, le taux est fixé à 40 % ;

« f) 50 % du montant des dépenses mentionnées au 2° du f du 1. » ;

E. – Le 6 est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa est ainsi modifié :

a) Les mots : « et appareils » sont remplacés par les mots : « , appareils et travaux de pose » ;

b) Sont ajoutées deux phrases ainsi rédigées :

« Les dépenses de diagnostic de performance énergétique mentionnées au 2° du f du 1 s'entendent de celles figurant sur la facture délivrée par une personne mentionnée à l'article L. 271-6 du code de la construction et de l'habitation. Cette facture comporte la mention que le diagnostic de performance énergétique a été réalisé en dehors des cas où la réglementation le rend obligatoire. » ;

2° Le second alinéa est ainsi rédigé :

« Le crédit d'impôt est accordé sur présentation de l'attestation mentionnée au premier alinéa ou des factures, autres que les factures d'acompte, des personnes ayant réalisé le diagnostic de performance énergétique ou des entreprises ayant réalisé les travaux. Ces factures comportent, outre les mentions prévues à l'article 289, le lieu de réalisation des travaux ou du diagnostic de performance énergétique, la nature de ces travaux ainsi que la désignation, le montant et, le cas échéant, les caractéristiques et les critères de performance mentionnés à la deuxième phrase du 2 des équipements, matériaux et appareils. Dans le cas d'un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977, le bénéfice du taux de 40 % mentionné au b, à la dernière phrase du c et au e du 5 est subordonné à la justification de la date d'acquisition et de l'ancienneté du logement. Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt n'est pas en mesure de produire une facture ou une attestation mentionnant les caractéristiques et les critères de performance conformément à l'arrêté mentionné au 2 ou de justifier, selon le cas, de la réalisation d'un diagnostic de performance énergétique, de l'ancienneté du logement et de sa date d'acquisition, il fait l'objet, au titre de l'année d'imputation et dans la limite du crédit d'impôt obtenu, d'une reprise égale à 25 %, 40 % ou 50 % de la dépense non justifiée, selon le taux du crédit d'impôt qui s'est appliqué. »

F. – Après le 6, il est inséré un 6 bis ainsi rédigé :

« 6 bis. La durée de l'engagement de location mentionné au premier alinéa du 1 s'apprécie à compter de la date de réalisation des dépenses ou, lorsque le logement n'est pas loué à cette date, à compter de la mise en location qui doit prendre effet, pour chaque logement concerné, dans les douze mois qui suivent la réalisation des dépenses. En cas de non-respect de cet engagement, le ou les crédits d'impôt obtenus pour chaque logement concerné font l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle l'engagement n'est pas respecté. »

II. – Le b du 1° du I de l'article 31 du même code est complété par les mots : « ainsi que des dépenses au titre desquelles le propriétaire bénéficie du crédit d'impôt sur le revenu prévu à l'article 200 quater ».

III. – Le présent article s'applique aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009.



Annexe 2
Présentation schématique du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI
 (les évolutions applicables à compter du 1^{er} janvier 2009 apparaissent en gras dans le tableau ci-dessous)

Nature de la dépense	Logement concerné			Période d'application	Base du crédit d'impôt		Taux 2008	Taux 2009	Taux 2010 / 2012	
	habitation principale	Logement donné en location ⁽¹⁾	logement neuf		achevé depuis plus de 2 ans	équipements, matériaux et appareils				main-d'œuvre
Chaudières à basse température	X	-		X	2005-2008	X	15 %	Néant		
Chaudières à condensation	X	X		X	2005-2012	X		25 % ⁽²⁾		
Matériaux d'isolation thermique des parois opaques	X	X		X	2005-2012	X		25 % ⁽²⁾		
Matériaux d'isolation thermique des parois vitrées	X	X		X	2005-2012	X		25 % ⁽²⁾		
Appareils de régulation du chauffage	X	X		X	2005-2012	X		25 % ⁽²⁾		
Equipements de traitement et de récupération des eaux pluviales	X	X	X	X	2007-2012	X		25 %		
Equipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable	X	X	X	X	2005-2012	X		50 %		
Equipements de chauffage au bois au autres biomasses	X	X	X	X	2005-2012	X		50 %	40 %	25 % ⁽²⁾
Pompes à chaleur spécifiques	X	X	X	X	2005-2012 ⁽³⁾	X		50 %	40 %	25 % ⁽²⁾
Diagnostic de performance énergétique (DPE)	X	X		X	2009-2012			X		

(1) Pour les logements donnés en location, seules les dépenses réalisées dans les logements achevés depuis plus de deux ans peuvent bénéficier du crédit d'impôt.

(2) Ce taux peut être porté à 40 % lorsque les dépenses sont réalisées avant le 31/12 de la deuxième année qui suit celle de l'acquisition d'un logement achevé avant 1977.

(3) Pour les pompes à chaleur air/air : 2005-2008.

•

Annexe 3

Modèle d'engagement à produire par les propriétaires-bailleurs

Je soussigné (e)

demeurant :

m'engage à louer non meublé le logement désigné ci-dessous à compter du :

et pendant au moins cinq années à compter de cette date à une personne autre que mon conjoint ou un membre de mon foyer fiscal.

Adresse du logement :

Date d'acquisition du logement :

Date d'achèvement du logement :

Nature et montant des travaux ouvrant droit au crédit d'impôt :

Date d'achèvement de ces travaux :

A, le

Date et signature