



HAL
open science

Les mesures incitatives au développement des installations solaires

Alexandre Guigue

► **To cite this version:**

Alexandre Guigue. Les mesures incitatives au développement des installations solaires: Les mesures fiscales. Université de Savoie. L'énergie solaire. Aspects juridiques, pp. 75 à 96, 2009. hal-01131644

HAL Id: hal-01131644

<https://hal.univ-grenoble-alpes.fr/hal-01131644>

Submitted on 17 Mar 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Section 2 – Les mesures incitatives au développement des installations solaires

L'encouragement à l'utilisation de l'énergie solaire prend des formes très diverses pour soutenir l'investissement dans l'installation de systèmes de production d'énergie à partir de l'énergie radiative du soleil. Parmi elles, la fiscalité constitue assurément le dispositif le plus complet, permettant une incitation à différents degrés et par différents moyens (§ 1). D'autres mesures, parfois moins évidentes ou plus sporadiques, contribuent aussi de manière efficace à cette incitation (§ 2).

§ 1 – Les mesures fiscales

Les rapports entre le droit fiscal et l'énergie solaire – Les rapports entre le droit fiscal et l'énergie solaire peuvent s'envisager de deux manières. Il y a d'abord le régime fiscal du recours à l'énergie solaire, c'est-à-dire l'ensemble des règles qui s'appliquent lorsqu'un contribuable fait le choix de recourir à l'énergie solaire. Il y a ensuite les incitations fiscales au recours à l'énergie solaire, c'est-à-dire l'ensemble des dispositifs mis en place dans le but de peser sur les comportements des contribuables.

La première manière d'envisager cette fiscalité consiste donc à recenser les différentes règles applicables au contribuable qui décide de recourir au solaire et qui entre ainsi dans le champ de la loi fiscale. Les revenus tirés de l'exploitation des équipements solaires, l'achat des équipements solaires ou encore l'augmentation de la valeur des biens sur lesquels les équipements sont installés sont autant d'exemples d'éléments ayant des conséquences fiscales. D'autres exemples peuvent paraître moins évidents comme l'application de la taxe de publicité foncière.

Perçue au profit du département, cette taxe peut concerner une entreprise qui construit une centrale photovoltaïque puis l'exploite, mais sans intention de devenir propriétaire des bâtiments ou des terrains concernés. Dans ce cas, l'entreprise conclut le plus souvent un bail (civil ou emphytéotique) ou sollicite une autorisation d'occupation temporaire du domaine public¹. S'il s'agit d'un bail de plus de douze ans, alors l'article 742 du Code général des impôts (CGI) impose un enregistrement et une soumission à la taxe de publicité foncière.

Le rapport entre le droit fiscal et le recours à l'énergie solaire ici envisagé est en quelque sorte indirect puisque les impôts et taxes précèdent le phénomène et n'ont pas été imaginés pour frapper le recours à l'énergie solaire.

La deuxième manière d'envisager cette fiscalité consiste à analyser l'usage que le législateur fait de l'outil fiscal pour inciter les contribuables à recourir à l'énergie solaire. Certains dispositifs remontent aux années 1970 mais l'instrumentalisation de la fiscalité s'est considérablement développée en la matière au cours de la dernière décennie. Ces mécanismes font partie d'un arsenal juridique déjà conséquent et s'ajoutent notamment aux différentes aides et subventions consenties par les pouvoirs publics². Ce paragraphe entend présenter les principales incitations fiscales mais il importe au préalable de préciser cette notion.

L'incitation fiscale - Une incitation fiscale consiste à aménager le régime juridique d'un impôt dans le but d'encourager les contribuables à adopter un comportement particulier, qui satisfait la poursuite d'un

¹ Cette question est posée par J.-Y. Ollier et R. Pichot, « Projets photovoltaïques : questions de droit de l'urbanisme et de fiscalité locale », Lamy coll. terri. 2009, n°48. Les auteurs posent d'ailleurs la question de l'application de la taxe locale d'équipement à certains équipements annexes aux panneaux solaires.

² *Infra* §2, A.

objectif d'intérêt général d'ordre économique, social, culturel, environnemental, etc. Elle s'apparente à un outil en ce sens que le législateur l'instrumentalise pour « agir sur les structures et les comportements »³. Il est à noter cependant qu'une incertitude accompagne toujours la mise en place d'une nouvelle incitation. A la manière des lois de finances qui s'appuient sur des prévisions économiques, une incitation fiscale repose sur des hypothèses⁴. Si l'allègement, le crédit d'impôt, l'abattement, etc., ne se révèlent pas suffisants pour induire le comportement recherché, alors l'objectif d'intérêt général poursuivi n'est pas atteint. La seule certitude est alors le manque à gagner correspondant aux sommes non perçues et que l'on nomme dépense fiscale. L'efficacité relative des incitations fiscales, à laquelle s'ajoute leur coût, en fait donc un outil à haut risque si bien que le gouvernement se montre de plus en plus réticent à les développer de manière inconsidérée. Le gouvernement Fillon s'est ainsi engagé à réduire le nombre d'avantages fiscaux, parmi lesquels figurent les « niches » fiscales, autre nom des incitations fiscales. La première mesure adoptée est un plafonnement global de ces avantages par l'article 91 de la loi n°2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009. Il est également projeté de réduire progressivement la mesure phare en matière environnementale : le crédit d'impôt sur le revenu.

Si la décennie 2000 aura été propice au développement des incitations fiscales en tout genre, celle qui s'annonce risque de s'ouvrir sur une tendance inverse alors qu'il n'est pas certain que le recours aux énergies renouvelables aient encore complètement intégré nos modes de fonctionnement. Remarquons d'ailleurs à ce propos que toute initiative en direction de l'énergie solaire n'est pas systématiquement encouragée comme en témoigne l'exemple des parcelles boisées sinistrées que certains propriétaires ont voulu transformer en centrales photovoltaïques⁵.

En 2010, les incitations fiscales au recours à l'énergie solaire n'en demeurent pas moins nombreuses. Elles concernent l'impôt sur le revenu, la TVA, la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe professionnelle (dans sa nouvelle version). Elles prennent notamment la forme de taux réduits, de crédits d'impôt, d'exonérations, d'amortissements, de réductions et de dégrèvements.

A) Le taux réduit de TVA

L'achat et l'installation de panneaux solaires, ainsi que d'appareils destinés à être alimentés en énergie-SER tels que les microcentrales photovoltaïques et capteurs solaires, se voient appliqués un taux réduit de TVA, de 5,5 % pour la France métropolitaine et la Corse, et de 2,1 % pour la Guadeloupe, la Martinique et La Réunion⁶. L'application d'un taux réduit de TVA à l'acquisition d'équipements de production d'énergie-SER, dont les équipements ayant recours à l'énergie solaire, est sans doute la mesure fiscale incitative la plus simple mise en place par le législateur.

Conformément au système de TVA issu du droit communautaire, le principe est qu'un taux réduit de TVA peut être appliqué aux livraisons de biens et de prestations de services appartenant aux catégories visées à l'annexe H, ajoutée à la 6^{ème} directive TVA par celle du 19 octobre 1992 sur le rapprochement des taux de TVA. Les articles 296 et 297 du CGI fixent le taux réduit à 5,5 % en France continentale et en Corse, et à 2,1 % dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de La Réunion. L'article 279 du CGI dresse une liste des biens et des services assujettis au taux réduit. Le législateur a complété cette liste en ajoutant un article 279.0 bis par l'article 5 de la loi n° 1999-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, qui fait notamment référence aux équipements ayant recours à l'énergie solaire.

1) Le dispositif

Le texte en vigueur résulte de la loi n°2010-237 du 9 mars 2010.

Les contribuables concernés - Le dispositif concerne toutes les sortes d'habitants (propriétaires, occupants, bailleurs, locataires).

³ J.-J. Bienvenu, T. Lambert, *Droit fiscal*, PUF, 4^e éd., 2010, n°210.

⁴ G. Gest, *Incitation fiscale*, in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, dir. L. Philip, Paris, Economica, 1991, tome 1, p. 952 et 953.

⁵ C. Gourgues, « Parcelles boisées sinistrées : la fin de la tentation du solaire », *Droit et Patrimoine*, n°188, 2010, pp. 42 à 44.

⁶ Sur l'ensemble du dispositif, voir B. Le Baut-Ferrarese, I. Michallet, *Droit des énergies renouvelables*, Paris, Editions Le Moniteur, 2008, p. 459.

Les équipements concernés - L'application d'un taux réduit de TVA est étendue par la loi de finances pour 2000 (art. 279.0 bis CGI) aux « travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture des équipements définis à l'article 200 quater ou à la fourniture d'équipements ménagers ou mobiliers ».

Désormais cependant, il s'agit des « travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture d'équipements ménagers ou mobiliers ou à l'acquisition de gros équipements fournis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement du système de chauffage, des ascenseurs, de l'installation sanitaire ou de système de climatisation dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget ». L'achat de panneaux solaires est concerné en tant qu'équipement de production d'énergie-SER à usage domestique. Le dispositif concerne également l'achat d'appareils destinés à être alimentés en énergie-SER tels que les microcentrales photovoltaïques et capteurs solaires. Le dispositif concerne l'ensemble des prestations afférant aux travaux d'amélioration (main d'œuvre, matières premières et équipements fournis et facturés par l'entreprise). Il faut signaler que la politique de réduction des niches fiscales menée par le gouvernement devrait prochainement avoir pour effet de réduire la liste des travaux concernés par l'application du taux réduit.

2) Les limites du dispositif

Le dispositif connaît principalement deux limites. La première porte sur la notion de « locaux à usage d'habitation ». La seconde porte sur la capacité de production d'énergie de l'installation.

La notion de locaux à usage d'habitation - Le bénéfice du taux réduit est accordé dans le cadre de l'art. 279-0 bis du CGI lorsque « les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien » portent « sur des locaux à usage d'habitation ». Cette notion a été précisée de différentes manières, principalement par l'administration fiscale elle-même⁷. L'instruction 3-C-2169 précise que « le taux réduit s'applique à l'ensemble des travaux portant sur les locaux dès lors que ceux-ci sont principalement affectés à un usage d'habitation, c'est-à-dire dans une proportion au moins égale à 50 % de leur superficie totale, cette proportion devant être appréciée indépendamment de la surface des éventuelles dépendances ».

Une question écrite (QE 58857)⁸ posée au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a permis de préciser que « lorsque ce local est affecté pour plus de 50 % à un usage autre que l'habitation, le taux réduit de la TVA ne s'applique qu'aux travaux réalisés dans les pièces affectées exclusivement à l'habitation »⁹.

L'une des questions récurrentes posées par la notion de « locaux à usage d'habitation » concerne les habitations légères et les structures préfabriquées. Pour l'application du taux réduit de TVA, l'administration a fixé comme critère l'incorporation au sol et le caractère non aisément démontable et déplaçable, dans une instruction¹⁰ par laquelle elle a plus largement fixé le champ d'application de la notion. En conséquence, le juge a pu considérer que des résidences mobiles qui deviennent fixes parce qu'elles n'ont plus vocation à être déplacées doivent être regardées comme des locaux à usage d'habitation¹¹.

Le seuil de production d'énergie électrique - Dans la mesure où le taux réduit de TVA s'applique lorsque des travaux sont effectués dans des « locaux à usage d'habitation », la question se pose de l'usage qui est fait de l'énergie produite par ces équipements. A première vue, cette énergie doit principalement servir à l'habitation. Qu'en est-il lorsque les panneaux ne servent pas uniquement ou pas du tout à la production d'électricité pour l'alimentation du logement car la majeure partie ou la totalité est revendue à EDF ? Cette question a été posée à l'administration fiscale, qui a répondu par le rescrit n° RES 2007/50, publié le 4

⁷ Notamment dans une instruction 3 C-5-99 du 15 septembre 1999, mais aussi l'instruction 3 C 2169.

⁸ Le député demandait si, dans le cas où les travaux ne porteraient que sur la partie non affectée à l'usage d'habitation et que celle-ci représente moins de 50 % de la surface totale, la TVA réduite s'applique.

⁹ Rép. Min. n°58857, JOAN Q 26 avr. 2005, p. 4280.

¹⁰ Instr. 8 déc. 2006, n°202, BOI. 3 C-7-06.

¹¹ TA Marseille, 11 déc. 2006, n° 002-3236, RJF 2007. 908.

décembre 2007. Pour résoudre le problème de l'usage de l'énergie produite, elle fixe un seuil exprimé en kW crête.

L'administration construit son raisonnement en rappelant que selon l'art. 256 A du CGI, « une personne, qui effectue de manière indépendante, quel que soit son statut juridique au regard des autres impôts, des livraisons d'électricité en retirant des recettes ayant un caractère de permanence est assujettie à la TVA » et qu' « elle peut donc déduire la taxe qui a grevé son investissement ». Cependant, lorsque l'énergie est autoconsommée, le défaut de livraison effective du producteur-consommateur a pour conséquence qu'il n'est pas assujetti. Pour fixer la ligne de démarcation, l'administration indique que « l'absence de livraison est présumée dès lors que la puissance installée n'excède pas 3 kWc et ce, quelle que soit la nature du contrat d'achat ». Lorsque l'équipement est installé dans un logement collectif, le seuil s'applique par logement.

Le 23 décembre 2008, le ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi fut interrogé (QE 38844) sur la pertinence du seuil et donc sur l'écart qui existe entre l'application du taux réduit et l'application du taux plein. Dans sa réponse en date du 23 juin 2009¹², Madame Lagarde a rappelé le rescrit n° RES 2007/50 et précisé que le dépassement du seuil de 3 kWc a pour conséquence, conformément au droit communautaire, que la vente d'énergie est assimilée à une activité commerciale. Mais le ministre tempère ensuite en indiquant que « peu importe alors le taux de TVA appliqué puisque le redevable pourra déduire l'intégralité de la taxe acquittée sur l'installation des équipements, sauf s'il choisit de demeurer sous le régime de la franchise de TVA, prévue à l'article 293 B du CGI ».

Le rescrit n° RES 2007/50 a depuis été retiré mais on peut considérer que cela n'affecte pas l'application du taux réduit¹³.

Il faut enfin signaler l'évolution du cadre législatif en matière d'abonnements aux réseaux utilisant des énergies renouvelables. A l'origine, la 6^{ème} directive communautaire portant sur la TVA ne prévoyait la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA que pour les abonnements aux fournitures d'électricité et de gaz. Dès 1996, la France a étendu le dispositif aux abonnements aux fournitures de chaleur utilisant les SER mais s'est ravisé par l'art. 29 de la loi 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 :

I. - A l'article 279 du code général des impôts, il est rétabli un b decies ainsi rédigé :

« b decies. Les abonnements relatifs aux livraisons d'électricité et de gaz combustible, distribués par réseaux publics ; ».

Dans sa décision 98-405 DC du 29 déc. 1998, le Conseil constitutionnel avait validé la discrimination qui résultait de ce texte en laissant le législateur libre de traiter de manière à part les réseaux d'électricité et de gaz en raison de leur spécificité. Mais la distinction a paru inopportune aux instances européennes elles-mêmes puisqu'elles ont révisé la directive TVA en ce sens. Le législateur français n'a pas eu d'autre choix que de lui emboîter le pas avec la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006. La disparition de la discrimination n'est cependant pas totale puisque l'art. 76 (I. 2°) du texte limite l'application du taux réduit de TVA aux réseaux de chaleur alimentés au moins à 60 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération.

L'acquisition d'équipements par une collectivité territoriale – Le taux réduit de TVA ne s'appliquant qu'aux locaux à usage d'habitation, une collectivité territoriale qui investit dans des équipements ayant recours à l'énergie solaire doit s'acquitter du taux normal de 19,6 %. Dans le cas d'une production d'électricité photovoltaïque, si la collectivité revend la totalité, alors elle pourra déduire la totalité de la taxe acquittée dans les mêmes conditions que toute entreprise. En revanche, si elle consomme l'électricité produite, alors elle pourrait bénéficier du fond de compensation de la TVA et ainsi récupérer 80 % de la TVA acquittée deux ans après l'engagement des dépenses. L'incitation à l'égard des collectivités porte donc plus sur une production modeste qui ne s'apparente pas à une activité commerciale. D'ailleurs, il n'est pas certain que les collectivités territoriales soient les personnes les plus incitées au plan fiscal à investir dans ce type d'équipements. En effet, la Direction générale de la comptabilité publique aurait attiré l'attention des services déconcentrés dès 2008 sur les conséquences fiscales qui doivent découler selon elle de la vente

¹² Rép. Min. n°38844 : JOAN Q 23 juin. 2009, p. 6154.

¹³ M. Michel, « L'énergie solaire : un complément de revenus et une source d'économie d'impôt », Conseil des notaires, février 2010, n°390, p. 29.

d'électricité produite¹⁴. Cette activité à caractère lucratif n'étant pas indispensable aux besoins des habitants entraînerait l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ainsi que qu'à la taxe professionnelle en dépit des exonérations prévues par les articles 207 et 1449 CGI. La question n'étant pas tranchée, nous ne traiterons pas du cas des collectivités territoriales dans la présentation des autres incitations fiscales.

B) *Le crédit d'impôt sur le revenu*

En matière d'impôt sur le revenu, l'incitation fiscale prend essentiellement la forme d'un crédit d'impôt. L'achat d'un appareil captant l'énergie solaire ou d'un appareil de chauffage d'appoint alimenté par l'énergie solaire ouvre droit à un crédit d'impôt de 50 %. Ce taux s'applique dans la limite d'un plafond global pluriannuel, qui varie selon la situation du contribuable. Au mois de juillet 2010, le ministre de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer, Monsieur Borloo a annoncé la réduction future de moitié au moins du crédit d'impôt ainsi que sa limitation aux logements anciens. Un nouveau taux de 25 % figure dans le projet de loi de finances pour 2011¹⁵.

1) *La généalogie du dispositif*

La technique du crédit d'impôt a été utilisée très tôt dans la mise en place des politiques d'économie d'énergie et de développement durable¹⁶. Ainsi, l'article 8 de la loi n°1974-1129 du 30 décembre 1974 de finances prévoyait déjà une réduction d'impôt sur le revenu qui trouvait à s'appliquer en cas d'économie d'énergie résultant du recours à l'énergie solaire.

« Le régime de déduction vise au I est étendu, à compter du 1er janvier 1974, aux dépenses effectuées par un contribuable pour sa résidence principale, qu'il en soit ou non propriétaire, et ayant pour objet d'améliorer l'isolation thermique ou la mesure et la régulation du chauffage, ou encore de remplacer une chaudière dans des conditions permettant une économie de produits pétroliers. Les types de travaux ou d'achats admis sont déterminés par décret en Conseil d'Etat. La déduction ne peut avoir lieu qu'une seule fois pour un même logement. Elle est réservée aux logements existant au 1er mai 1974 et aux logements qui ont fait l'objet, avant cette même date, soit d'une demande de permis de construire, soit d'une déclaration préalable de travaux ».

C'est dans le décret d'application n°75-52 du 29 janvier 1975 que l'on trouve une référence précise aux appareils « captant l'énergie solaire », dans le cas du chauffage.

« Les dépenses visées à l'article 8-2 de la loi n°74-1129 du 30 Décembre 1974 s'entendent :

3° De celles qui résultent du remplacement d'une chaudière à fuel par :

Un appareil captant l'énergie solaire.

Les dépenses relatives à des appareils de chauffage d'appoint autres que ceux alimentés par l'énergie solaire ne sont pas admises en déduction ».

En 1977 puis en 1982, le dispositif fut étendu (ancien art. 199 sexies, 2°) en couvrant notamment la dépense qui résulte du remplacement d'une chaudière usagée par « un appareil utilisant l'énergie solaire ». Cependant, face à l'importance de la dépense fiscale engendrée par le dispositif, le législateur décida d'y mettre fin en 1987.

Il faut attendre la loi n° 2005-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001 avant que ne réapparaisse le crédit d'impôt. L'article 67 de cette loi fixe le taux à 15 % pour les dépenses des équipements utilisant une source d'énergie renouvelable, notamment l'énergie solaire, portant sur l'habitation principale.

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

1o Après le premier alinéa du 1, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Ouvrir également droit au crédit d'impôt le coût des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable intégrés à un logement situé en France acquis neuf ou en l'état futur

¹⁴ Cette information est diffusée sur le blog de Arnaud Gossement.

<http://www.arnaudgossement.com/archive/2010/08/31/les-collectivites-locales.html#more>

¹⁵ L'information est révélée sur le site internet des Echos. <http://www.lesechos.fr/info/france/020762606589.htm>

¹⁶ Sur les origines du dispositif, voir B. Le Baut-Ferrarese, I. Michallet, *Droit des énergies renouvelables*, op. cit., p. 462.

d'achèvement entre le 1er janvier 2001 et le 31 décembre 2002 et que le contribuable affecte, dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure, à son habitation principale.

C'est ce dispositif qui est applicable désormais, mais il a été réaménagé par l'article 90 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, qui a notamment rehaussé le taux de 15 % à 40 %.

Art. 200 quater. - 1. Il est institué un crédit d'impôt sur le revenu au titre de l'habitation principale du contribuable située en France. Il s'applique :

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

5.d. 40 % du montant des équipements mentionnés au c du 1.

Le dispositif a été étendu à d'autres formes de dépenses par l'article 93 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006. En plus des équipements permettant de produire de l'énergie, le dispositif porte sur des dépenses de raccordement à un réseau de chaleur alimenté majoritairement par des énergies SER ou par une installation de cogénération (CGI, art. 200 quater, A,1,d).

L'essentiel des modifications portées au dispositif du crédit d'impôt depuis la loi de finances pour 2001 concerne son taux qui, en matière d'équipements ayant recours à l'énergie solaire, est passé progressivement 15 % à 50 % (40 % pour l'année 2005), ce qui constitue un coût important pour l'Etat et donc une importante niche fiscale (1 milliard d'euros pour 2007 pour l'ensemble du dispositif¹⁷). La politique du gouvernement à la rentrée 2010 étant orientée vers la réduction des niches fiscales, cette tendance doit prochainement s'inverser puisqu'il est prévu de réduire le crédit d'impôt de moitié au moins et de le réserver aux logements anciens.

2) Le dispositif applicable

Le crédit d'impôt en faveur du développement durable est mis en place en corrélation avec le taux réduit de TVA. Ils portent tous deux sur certains travaux portant sur les locaux à usage d'habitation et constituent un axe fort du volet énergies renouvelables de la politique environnementale de la France. Cet instrument fiscal se montre particulièrement attractif pour les particuliers, dont le comportement est en pratique parfois entièrement dépendant du dispositif mis en place. Les sociétés travaillant dans le secteur des énergies renouvelables orientent d'ailleurs leur stratégie commerciale en grande partie sur le bénéfice du crédit d'impôt et font œuvre de pédagogie fiscale à l'égard de leurs clients.

Les contribuables concernés - L'article 200 quater du Code général des impôts précise que le dispositif s'applique aux contribuables « domiciliés en France » qui effectuent « des dépenses effectivement supportées pour l'amélioration de la qualité environnementale du logement dont ils sont propriétaires, locataires ou occupants à titre gratuit ».

Le dispositif s'applique aussi, selon le même article, aux occupants « 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 » (CGI, art. 200 quater, 1).

Le dispositif peut enfin s'appliquer à l'associé d'une société civile qui remplit les conditions prévues par l'article 8 du CGI, lorsqu'il occupe le logement à titre d'habitation principale. En revanche, dans l'hypothèse où le logement relève du patrimoine d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, le dispositif ne s'applique pas¹⁸.

Les équipements ouvrant droit au crédit d'impôt - L'article 200 quater du CGI se contente d'une liste générale dans laquelle est mentionné l'équipement « de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ».

1. Ce crédit d'impôt s'applique :

¹⁷ B. Le Baut-Ferrarese, I. Michallet, *Droit des énergies renouvelables*, op. cit., n° 1153, p. 465.

¹⁸ N. Bousseau, « Le crédit d'impôt en faveur du développement durable », La Revue Fiscale Notariale, n°4, Avril 2008, étude 7, n°10.

c. Au coût des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou des pompes à chaleur, autres que air / air, dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire, ainsi qu'au coût de la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques (...).

La liste des équipements concernés par le dispositif de l'article 200 quater est indiquée à l'article 18 bis de l'annexe IV du CGI qui a été modifié par l'arrêté du 30 décembre 2009. Les équipements intégrés au logement neuf ou en acquisition ayant recours à l'énergie solaire figurant sur cette liste sont les suivants :

- 1° Equipements de chauffage ou de fourniture d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie solaire et dotés de capteurs solaires, disposant d'une certification CSTBat ou Solar Keymark ou équivalente ;
- 2° Systèmes de fourniture d'électricité à partir de l'énergie solaire respectant les normes EN 61215 ou NF EN 61646 ;

3) *Les immeubles concernés par le dispositif*

L'art. 200 quater du CGI précise que le dispositif s'applique au logement que le contribuable affecte à son habitation principale. Les deux notions ont leur importance. Il s'agit de savoir quel type de logement, et pour quel usage.

Le logement concerné - L'art. 200 quater dresse la liste des types de logement concernés. Pour les équipements de production d'énergie utilisant l'énergie solaire, le dispositif s'applique aux logements achevés lorsque les travaux sont payés entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2012. Il s'applique aux logements acquis neufs entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2012 lorsque les équipements leur sont intégrés. Il s'applique enfin aux logements acquis en l'état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, achevés entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2012, lorsque les équipements leur sont intégrés.

Pour les équipements de raccordement à un réseau de chaleur utilisant l'énergie solaire dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire, le dispositif s'applique dans les mêmes conditions que précédemment à une différence près : au lieu du 1er janvier 2005, la date de départ prise en compte est le 1er janvier 2006, donc le champ des logements concernés est légèrement plus restreint.

La notion d'habitation principale - Il s'agit d'une notion clef que l'administration fiscale a elle-même précisée par une instruction (Instr. 1er sept. 2005, n°147 : BOI. 5-B-26-05).

14. *Définition de l'habitation principale.* Pour ouvrir droit au crédit d'impôt, le local dans lequel les travaux d'installation ou de remplacement des équipements éligibles sont effectués doit avoir la nature d'un logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation et être affecté à l'habitation principale du contribuable.

L'habitation principale s'entend, d'une manière générale, du logement où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels. Il peut s'agir de maisons individuelles ou de logements situés dans un immeuble collectif. Il peut également s'agir d'un bateau ou d'une péniche aménagé en local d'habitation, lorsque celui-ci est utilisé en un point fixe et, dans cette hypothèse, soumis à la taxe d'habitation.

Les deux conditions cumulatives pour l'identification de l'habitation principale sont donc la résidence habituelle et effective des membres du foyer fiscal, et le lieu où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels. L'exemple de la péniche aménagée illustre la mise en œuvre de ces deux critères. Ils priment d'ailleurs la circonstance selon laquelle le contribuable concerné disposerait de certains revenus non imposés en France¹⁹.

La notion d'habitation principale pose problème lorsque le local constitue une dépendance et qu'elle est détachée du bâtiment principal. L'administration fiscale a imaginé la notion de dépendances

¹⁹ Rép. Min. n°85322 à J.-M. Demange, JOAN Q. 30 mai 2006, p. 5661. Le ministre chargé du budget reprend d'ailleurs dans sa réponse la définition de l'habitation principale de l'instruction 5-B-26-05.

immédiates et nécessaires dans l'instruction 5-B-26-05 (BOI 1^{er} sept. 2005), ce qui inclut le garage mais exclut notamment les piscines.

15. *Dépendances immédiates et nécessaires.* Le logement s'entend des pièces d'habitation proprement dites et des dépendances immédiates et nécessaires telles que les garages. Tel n'est pas le cas des piscines et autres éléments d'agrément qui ne peuvent être considérés comme des dépendances nécessaires du local d'habitation.

Un dernier cas de figure reçoit un traitement particulier. Il s'agit d'un immeuble qui n'est que partiellement affecté à l'habitation principale du contribuable, le reste étant par exemple un local commercial. Dans ce cas, le crédit d'impôt n'est pas exclu mais il ne concerne que les dépenses qui se rapportent à la partie affectée à l'habitation. La répartition s'effectue à partir des superficies respectives.

L'incitation fiscale connaît donc un champ restreint pour diverses raisons. L'Etat tend à encourager les personnes à investir dans les énergies renouvelables pour changer leurs comportements domestiques. D'autres dispositifs incitatifs concernent le recours à l'énergie solaire dans le cadre professionnel. Quant à la limitation à l'habitation principale, à l'exclusion donc des résidences secondaires, elle se justifie par des raisons budgétaires mais aussi pour éviter le risque de cumul de crédits d'impôt pour un même contribuable qui investirait dans plusieurs de ses logements²⁰.

4) Le montant du crédit d'impôt

Le calcul du montant du crédit d'impôt implique de prendre en compte plusieurs paramètres : le taux du crédit d'impôt, les différentes conditions pour en bénéficier, son plafonnement et son imputation.

Le taux du crédit d'impôt - Le crédit d'impôt correspond à un pourcentage du coût des équipements. Le taux applicable est progressivement passé de 15% à 50% en ce qui concerne ceux qui ont recours à l'énergie solaire. Il est fixé par l'art. 200 quater 5. d) :

5. Le crédit d'impôt est égal à :

d) Pour le montant des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable mentionnés au c du 1 :

	2009	A compter de 2010	A compter de 2011 (annonce de M. Borloo)
Cas général	50 %	50 %	25 %

Le crédit d'impôt ne s'applique qu'à une partie du coût des travaux puisqu'il ne porte que sur les équipements mentionnés par le CGI. Sont donc exclus de la base d'imposition la main d'œuvre, les matériaux non intégrés aux équipements principaux, les divers frais réclamés au contribuable, ainsi que les intérêts d'emprunt.

Les conditions pour bénéficier du crédit d'impôt - Pour bénéficier du crédit d'impôt, le contribuable doit justifier du coût des équipements acquis par lui, à l'aide de la facture établie par l'entreprise qui a réalisé les travaux ou de l'attestation fournie par le vendeur du logement²¹. L'acquisition directe des équipements ne permet pas d'obtenir le crédit d'impôt. Les factures correspondant aux équipements concernés doivent en outre comporter des mentions spécifiques, telles que notamment 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 -définis par arrêté interministériel- des équipements, matériaux et appareils²².

²⁰ N. Bousseau, « Le crédit d'impôt en faveur du développement durable », *op.cit.*, n°12.

²¹ CGI, art. 200 quater, 6, al. 2

²² *Ibid.*

Le plafonnement du crédit d'impôt - Le CGI fixe une limite au crédit d'impôt en tenant compte de la teneur du foyer fiscal (art. 200 quater 4). Ainsi, au titre de cinq années consécutives comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder la somme de 8 000 euros pour une personne célibataire, veuve ou divorcée. Le plafond est doublé (16 000 euros) pour un couple soumis à une imposition commune. Chaque personne à charge permet enfin une majoration de 400 euros (somme divisée par deux pour un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents). La situation d'un contribuable bailleur est également prise en compte dans la mesure où le bien donné à bail constitue l'habitation principale du preneur. Le plafond est alors de 8 000 euros pour la période du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012. Le crédit d'impôt n'est accordé que dans la limite de trois logements donnés en location par foyer fiscal.

Le plafonnement du crédit d'impôt permet de contenir budgétairement la dépense fiscale et aussi de limiter dans des proportions raisonnables l'inflation des prix pratiqués par les entreprises prestataires, même si le montant ainsi prévu ne les encourage pas non plus à baisser le coût des équipements très en-deçà du plafond.

Une autre limite, qui n'est pas spécifique au crédit d'impôt de l'article 200 quater du CGI, doit être prise en compte. Il s'agit du plafonnement global des avantages fiscaux. Dans sa volonté de limiter les niches fiscales, le gouvernement a fixé un plafond à l'article 91 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009. Ainsi, le total d'un ensemble d'avantages fiscaux, dont le crédit d'impôt en faveur des dépenses de développement durable, « ne peut pas procurer une réduction du montant de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de 25 000 € et d'un montant égal à 10 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu ». L'article 81 de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a ramené le plafond à la somme d'un montant de 20 000 € et d'un montant égal à 8 % du revenu imposable. La limite ainsi apportée au crédit d'impôt de l'article 200 quater du CGI s'apprécie donc dans le cadre de l'addition de l'ensemble des avantages fiscaux visés par le plafonnement.

L'imputation du crédit d'impôt - Le principe de l'imputation du crédit d'impôt est simple. L'article 200 quater 3 du CGI prévoit que le crédit d'impôt s'applique « pour le calcul de l'impôt dû au titre de l'année du paiement de la dépense par le contribuable ». Lorsqu'il s'agit d'un logement acquis en vente à l'état futur d'achèvement, il s'agit de l'année d'achèvement, peu important la date de réalisation des travaux spécifiques aux équipements ayant recours à l'énergie solaire. Il s'agit de l'année d'acquisition du logement si cette acquisition est postérieure à l'année d'achèvement.

Dans deux situations, l'administration fiscale peut exercer un droit de reprise égale à 50 % de la somme versée. Elle peut d'abord le faire « 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 (arrêté du 30 décembre 2009) » (art. 200 quater 6). Ensuite, l'administration peut exercer le même droit de reprise « lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt est remboursé dans un délai de cinq ans de tout ou partie du montant des dépenses qui ont ouvert droit à cet avantage » (art. 200 quater 7).

Le tableau suivant récapitule les mesures fiscales auxquelles peut prétendre un contribuable personne physique qui investit dans des équipements ayant recours à l'énergie solaire pour les besoins de son habitation principale :

Logement	Equipements	Taux de TVA Equipements + main d'œuvre	Crédit d'impôt sur le revenu Equipements (hors main d'œuvre)
Plus de 2 ans	Non intégré ou intégré au bâti	5.5% (Production < 3000 Wc)	50%
Moins de 2 ans		19.6%	50%

C) L'exonération d'impôt du produit des ventes d'électricité

L'article 35 bis du CGI prévoit un certain nombre de revenus exonérés d'impôt sur le revenu. La loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative ajoute, par son article 83, un art. 35 ter qui exonère d'impôt sur le revenu le produit de la vente d'électricité par des personnes physiques qui utilisent l'énergie solaire.

Les personnes physiques qui vendent de l'électricité produite à partir d'installations d'une puissance n'excédant pas 3 kilowatts crête, qui utilisent l'énergie radiative du soleil, sont raccordées au réseau public en deux points au plus et ne sont pas affectées à l'exercice d'une activité professionnelle sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces ventes.

La limite principale fixée par le législateur est la même que celle qui borne le champ d'application du taux réduit de TVA, puisqu'il s'agit de réserver l'exonération aux installations d'une puissance n'excédant pas 3 kWc. Dans la mesure où il s'agit de la même limite que pour le taux réduit de TVA et que les revenus exonérés permettent aux contribuables d'amortir plus rapidement leur investissement, le dispositif constitue bien une incitation fiscale renforçant le caractère attractif de ce type d'installations.

Il est également à noter que le bénéfice de l'exonération n'est accordé qu'aux personnes physiques exerçant directement l'activité, et uniquement dans le cas où l'installation n'est pas affectée à une activité professionnelle.

Au-delà de 3 kw, le contribuable est susceptible de bénéficier du régime des micro-entreprises si son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 80 300 euros mais sera imposé au titre des BIC.

D) La prise en compte du produit de vente d'électricité dans le bénéfice agricole

Le revenu exceptionnel tiré de la vente d'électricité produite par une exploitation agricole qui a installé des panneaux photovoltaïques peut être pris en compte pour l'établissement du bénéfice agricole (article 75 A CGI). Les recettes ne doivent cependant excéder ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole ni 100 000 euros.

Les produits des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition, sur son exploitation agricole, peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole, sous réserve des conditions suivantes. Au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes provenant de ces activités, majorées des recettes des activités accessoires prises en compte pour la détermination des bénéfices agricoles en application de l'article 75, n'excèdent ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 100 000 euros. Ces montants s'apprécient remboursement de frais inclus et taxes comprises. L'application du présent article ne peut se cumuler au titre d'un même exercice avec les dispositions de l'article 50-0.

E) L'amortissement d'impôt pour les personnes physiques imposées dans le cadre des BIC des entreprises

Le système de l'amortissement d'impôt pour les personnes physiques imposées dans le cadre des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises (BIC) a été inauguré par l'article 59 de la loi n° 76-1232 du 29 décembre 1962 de finances pour 1977, puis refondé par la loi n° 98-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991. L'amortissement représente une charge qui vient en déduction du bénéfice imposable mais il est optionnel. Ainsi, l'entreprise utilise une option fiscale lorsqu'elle choisit l'amortissement et se trouve liée par son choix si elle refuse (instruction fiscale n°10590, 18 mars 1992, Dr. fisc. 1992, n°17). Les entreprises peuvent choisir entre deux types d'amortissement.

Le premier est l'amortissement de l'article 39 AB du CGI, qui concerne les matériels et équipements acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2011. C'est un amortissement exceptionnel sur une période de douze mois.

Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du budget et du ministre de l'industrie, acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2011 peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service.

Il est à noter que le gouvernement compte mettre fin à ce dispositif lors du projet de loi de finances initiale pour 2011. La possibilité ne sera plus ouverte au-delà du 31 décembre 2010²³.

Le second est l'amortissement dégressif de l'article 39 AA CGI. Les coefficients augmentent avec la durée de l'amortissement.

Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont portés respectivement à 2, 2,5 et 3 selon que la durée normale d'utilisation des matériels est de trois ou quatre ans, de cinq ou six ans, ou supérieure à six ans en ce qui concerne :

2° a. Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués par les entreprises à compter du 1er janvier 1977 qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du budget et du ministre chargé de l'industrie ;

Les matériels concernés figurent à l'article 2 de l'annexe IV du CGI (arrêté du 1^{er} avril 2008) et intègrent les équipements ayant recours à l'énergie solaire :

3. Matériels de captage et d'utilisation de sources d'énergie autres que les hydrocarbures liquides ou gazeux, les combustibles minéraux solides et l'électricité :

a. matériel permettant la récupération d'énergie solaire pour le préchauffage de fluide, la préparation d'eau de chaudière, d'eau de procédé, d'eau chaude sanitaire et son stockage, pour la production d'électricité, son stockage et son raccordement au réseau ;

F) La réduction des taxes foncières

La première relation que l'on peut concevoir entre le recours à l'énergie solaire et les taxes foncières est négative puisque, comme l'a montré le professeur Hertzog²⁴, l'incorporation des équipements ayant recours à l'énergie solaire a pour effet d'augmenter la valeur locative des bâtiments concernés par les travaux, et donc la taxe foncière sur les propriétés bâties ainsi que la taxe professionnelle. La remarque a été entendue par le législateur qui a prévu des possibilités de réduction de ces deux taxes avant finalement d'exonérer de taxe foncière les panneaux photovoltaïques (art. 1382, 12° CGI). Ces réductions et exonérations ont pour objet de contrer l'effet de l'augmentation de la valeur locative en conséquence de l'intégration d'équipements ayant recours à l'énergie solaire. Il existe en outre des dispositifs particuliers en matière de logement existant ou ancien (réduction), de logement social neuf (allongement de la durée d'exonération) et d'organismes HLM et SEM (dégrèvement).

1) Le principe de la réduction de la taxe foncière sur les propriétés bâties

La réduction de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe professionnelle a été opérée par l'art. 85 de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992, qui a ajouté deux dispositions à l'art. 1518 A du CGI. Le dispositif prend appui sur le schéma défini par le régime d'amortissement applicable pour les BIC.

Art. 1518 A al. 3 CGI :

Les valeurs locatives des matériels faisant l'objet de l'amortissement exceptionnel prévu à l'article 39 AB ou à l'article 39 quinquies DA sont prises en compte à raison de la moitié de leur montant lorsque ces matériels ont été acquis ou créés à compter du 1er janvier 1992.

La liste des équipements permettant de bénéficier de la réduction est la même que celle qui concerne le système d'amortissement dans le cadre du régime des BIC (arrêté du 1^{er} avril 2008). Cela inclut donc les différents équipements ayant recours à l'énergie solaire. L'article 1518 A, alinéa 5, du CGI ajoute que, s'agissant d'un impôt local, les collectivités territoriales ont toute latitude pour accentuer la réduction pour les installations achevées à compter du 1^{er} janvier 1992.

²³ <http://www.lesechos.fr/info/france/020763161926.htm>

²⁴ R. Hertzog, « Les incitations financières au développement de l'énergie solaire », RJE 1979, p. 276.

Les collectivités territoriales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis, porter à 100 % la réduction de la valeur locative des installations destinées à la lutte contre la pollution des eaux et de l'atmosphère définies au premier alinéa qui ont été achevées à compter du 1er janvier 1992 ainsi que celle des matériels visés au troisième alinéa. Les entreprises ne peuvent bénéficier de cette disposition qu'à la condition de déclarer chaque année, au service des impôts, les éléments d'imposition entrant dans le champ d'application de la réduction de 100 %.

L'incitation fiscale, qui consiste en une réduction de la taxe foncière, est d'ordre général et peut être accentuée par les collectivités territoriales, mais aussi par l'Etat qui a décidé de l'allonger dans un cas particulier, celui du logement social neuf.

Le législateur a toutefois souhaité aller plus loin en exonérant de taxe foncière les panneaux photovoltaïques. Ce fut chose faite par l'article 107 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 qui a ajouté un 12° à l'article 1382 CGI :

Sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties :

12° Les immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque.

Il est d'ailleurs à noter que les exploitations agricoles sont exonérées de taxe foncière sur les propriétés bâties (art. 1382 6° CGI) et qu'elles le sont donc encore lorsqu'elles s'équipent de panneaux photovoltaïques.

2) Taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties.

L'application des taxes foncières aux équipements ayant recours à l'énergie solaire soulève une question quant à la taxe applicable. Les équipements sont-ils toujours assujettis à la taxe foncière sur les propriétés bâties ou sont-ils susceptibles de rendre le contribuable redevable de la taxe foncière sur les propriétés non bâties ? A priori, seule la taxe foncière sur les propriétés bâties est applicable puisque ces équipements sont généralement réalisés sur des biens immeubles ou à partir de biens immeubles. La question se pose cependant dans le cas d'un terrain nu sur lequel son propriétaire installe des panneaux photovoltaïques. Comme les panneaux sont exonérés, le terrain devrait rester assujetti à la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Seuls les locaux techniques entrent dans le champ de la taxe foncière sur les propriétés bâties²⁵.

3) La réduction de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les logements existants ou anciens

L'incitation prend la forme d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties à concurrence de 50 % ou de 100 %. Elle a été introduite par l'article 31 de la loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 :

I. - Après l'article 1383 A du code général des impôts, il est inséré un article 1383-0 B ainsi rédigé : « Art. 1383-0 B. - 1. Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis, exonérer de la taxe foncière sur les propriétés bâties à concurrence de 50 % ou de 100 % les logements achevés avant le 1er janvier 1989 qui ont fait l'objet, par le propriétaire, de dépenses d'équipement mentionnées à l'article 200 quater et réalisées selon les modalités prévues au 6 du même article lorsque le montant total des dépenses payées au cours de l'année qui précède la première année d'application de l'exonération est supérieur à 10 000 EUR par logement ou lorsque le montant total des dépenses payées au cours des trois années qui précèdent l'année d'application de l'exonération est supérieur à 15 000 EUR par logement ».

²⁵ J.-Y. Ollier et R. Pichot, « Projets photovoltaïques : questions de droit de l'urbanisme et de fiscalité locale », *Lamy coll. terri*, 2009, n°48.

Il est à noter que le montant des dépenses est assez élevé puisqu'il doit s'agir d'un investissement de 10 000 euros sur un an ou de 15 000 euros sur trois ans. L'article indique aussi des conditions. Ainsi, l'exonération « s'applique pendant une durée de cinq ans à compter de l'année qui suit celle du paiement du montant total des dépenses » et ne peut ensuite être renouvelée pendant dix ans. Des conditions d'ordre pratique sont ensuite précisées pour permettre au contribuable de bénéficier de l'exonération.

4) La réduction de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les logements neufs dotés d'un niveau supérieur de performance énergétique

L'article 107 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 tend à prendre en compte la situation inverse du cas des efforts entrepris dans le logement ancien. Il s'agit en effet d'inciter les nouveaux acquéreurs à aller au-delà du niveau de performance énergétique global imposé par la législation en vigueur. Le texte insère dans le CGI un article 1383-0.B bis disposant que les collectivités territoriales et les EPCI à fiscalité propre peuvent accentuer la réduction à concurrence de 100%.

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis exonérer de la taxe foncière sur les propriétés bâties à concurrence de 50 % ou de 100 % les constructions de logements neufs achevées à compter du 1er janvier 2009 dont le niveau élevé de performance énergétique globale, déterminé dans des conditions fixées par décret, est supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur.

La réduction prend effet à compter de l'année qui suit celle de la construction et ne peut avoir une durée inférieure à 5 ans. C'est au propriétaire d'adresser au service des impôts tous les éléments d'identification du bien et attestant des performances du logement.

5) L'allongement de la durée de réduction de taxe foncière sur les propriétés bâties pour le logement social neuf²⁶

Deux lois de finances, celle pour 2002 et celle pour 2006, ont prévu deux dispositifs spécifiques en matière de logement social, insérant respectivement un I bis et un I ter à l'article 1384 A CGI.

L'article 90 de la loi n°2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 a accentué la réduction fiscale en prévoyant un allongement de sa durée de 15 à 20 ans lorsque les constructions satisfont à au moins quatre -parmi cinq- critères de qualité environnementale, dont l'utilisation d'énergie et de matériaux renouvelables. Le dispositif est inséré sous forme de I bis à l'article 1384 A du CGI. Il porte sur les constructions visées au deuxième alinéa du I de ce même article, c'est-à-dire les logements construits au moyen de prêts aidés de l'Etat : prêt locatif à usage social (PLUS), prêt locatif aidé à l'intégration (PLA-I) ou prêt locatif social (PLS). L'article 1384 A I alinéa 2 est ainsi rédigé :

L'exonération s'applique aux constructions de logements neufs à usage locatif et affectés à l'habitation principale, mentionnés aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation lorsqu'ils sont financés à concurrence de plus de 50 % au moyen d'un prêt prévu à l'article R. 331-1 du même code, et qu'ils bénéficient des dispositions des 2 ou 10 du I de l'article 278 sexies ou des dispositions du II du même article pour les logements mentionnés aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation. Pour les constructions mentionnées au 10 du I de l'article 278 sexies, le taux de 50 % est ramené à 30 %. En Guadeloupe, en Guyane, à la Martinique et à La Réunion, l'exonération s'applique aux constructions de logements neufs à usage locatif et affectés à l'habitation principale lorsqu'elles sont financées à concurrence de plus de 50 % au moyen d'un prêt prévu à l'article R. 372-1 du code de la construction et de l'habitation. Pour les constructions financées dans les conditions prévues aux articles R. 331-14 à R. 331-16 ou aux articles R. 372-9 à R. 372-12 du code de la construction et de l'habitation, la condition de financement s'apprécie en tenant compte des subventions versées par l'Etat, L'Agence nationale pour la rénovation urbaine, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale ainsi que des subventions ou prêts consentis au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

L'article 5.I de la loi n°2006-872 du 13 juillet 2006 a ajouté un dispositif spécifique en insérant un I ter à l'article 1384 A du CGI. Les logements visés sont les mêmes que dans le cas précédent. La durée de

²⁶ Sur ce dispositif, voir B. Le Baut-Ferrarese, I. Michallet, *Droit des énergies renouvelables*, op. cit, p. 467 et 468.

L'exonération passe à 25 ans lorsque les constructions « bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014 », et à 30 ans lorsque les constructions « bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014 ».

La loi de 2006 renvoie au pouvoir réglementaire le soin de préciser les dépenses éligibles. Le décret en Conseil d'Etat n° 2005-1174 du 16 septembre 2005 apporte ces précisions et a été codifié à la section 1 de la deuxième partie de l'annexe IV au CGI. L'article 1 section 1 4° précise les critères de qualité environnementale mentionnés à l'article 1384 A I bis CGI (article 310-0 H Annexe II CGI).

« a. La part de la consommation conventionnelle d'énergie réalisée au moyen d'un système utilisant des énergies renouvelables doit être supérieure, soit à 40 % de la consommation conventionnelle correspondant au chauffage de l'eau chaude sanitaire dans le cas d'immeubles ne comportant pas plus de deux logements et à 30 % dans les autres cas, soit à 15 % de la consommation conventionnelle totale correspondant au chauffage des parties privatives et des parties communes, à l'éclairage des parties communes et au chauffage de l'eau chaude sanitaire ;

« b. La quantité de matériaux renouvelables utilisés pour la construction doit représenter au moins 20 décimètres cubes par mètre carré de surface hors oeuvre nette pour les bâtiments composés d'au plus quatre étages, et au moins 10 décimètres cubes par mètre carré pour ceux comportant plus de quatre étages.

Le même décret fixe la liste des énergies renouvelables concernés (article 121 -0 AA Annexe IV CGI) et inclut l'énergie solaire :

I. - Pour l'application du a du 4° de l'article 310-0 H de l'annexe II au code général des impôts, les énergies renouvelables prises en compte sont :

a. L'énergie solaire, la biomasse, la géothermie, l'énergie éolienne ;

Les articles L 2335-3 et D 1612-1 du CGCT précisent les conditions formelles pour obtenir le bénéfice du dispositif. Il faut que le maître d'ouvrage se soit adressé aux collectivités locales et qu'il joigne à la « déclaration fiscale un certificat établi par l'administration départementale de l'équipement attestant le respect des critères de qualité environnementale »²⁷.

6) Le dégrèvement spécifique de la taxe foncière sur les propriétés bâties

L'article 68 de la loi n° 2005-781 du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique insère un article 1391 E après l'article 1391 D du CGI. Le législateur crée un dispositif de dégrèvement portant sur des HLM (logements visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation) et les sociétés d'économie mixte (SEM) effectuant des travaux d'économie d'énergie. Le dispositif en vigueur est issu de l'article 47 de la loi n°2009-323 du 25 mars 2009 :

Il est accordé sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à des immeubles affectés à l'habitation, appartenant aux organismes d'habitations à loyer modéré visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou aux sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation ou la gestion de logements, un dégrèvement égal au quart des dépenses payées, à raison des travaux d'économie d'énergie visés à l'article L. 111-10 du même code au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

G) L'exonération et la réduction de la taxe professionnelle

L'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2011 a supprimé la taxe professionnelle et l'a remplacée par une cotisation économique territoriale. Cette cotisation est composée d'une cotisation foncière des entreprises et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises auxquelles s'ajoute une nouvelle imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux d'énergie, transport ferroviaire et télécommunications. Dans le CGI, l'ensemble apparaît sous l'appellation « taxe professionnelle » (section V, CGI). Plusieurs questions se posent quant aux installations ayant recours à l'énergie solaire.

²⁷ *Ibid.*

La première est l'activité de production d'électricité et de revente du surplus pour les particuliers. Tant que la production n'est pas bien supérieure aux besoins du logement, il y a exonération de la taxe professionnelle. Dans les autres cas, la taxe professionnelle est due puisqu'il s'agit d'une activité commerciale. Elle est ainsi due par les exploitations agricoles alors même qu'elles sont exonérées en tant que telles de cotisation foncière des entreprises (art. 1450 CGI).

Pour les entreprises, l'article 1519 F CGI prévoit que les installations qui ont une puissance supérieure à 100 kWc sont redevables de la nouvelle imposition forfaitaire des entreprises (IFER).

I.-L'imposition forfaitaire mentionnée à l'article 1635-0 quinquies s'applique aux centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique, à l'exception de celles mentionnées à l'article 1519 D, dont la puissance électrique installée au sens de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité est supérieure ou égale à 100 kilowatts.

En matière d'incitation fiscale, deux dispositifs méritent d'être signalés. Le premier s'applique à la fois à la cotisation foncière des entreprises et à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Il s'agit de la réduction de 50 % à 100 % de la valeur locative des matériels faisant l'objet de l'amortissement exceptionnel prévu à l'article 39 AB ou à l'article 39 quinquies DA²⁸. Le second porte sur les avantages fiscaux qui accompagnent notamment la création de nouvelles entreprises implantées dans des zones spécialement identifiées par la loi. Il ne s'agit pas d'incitations fiscales spécifiques au recours à l'énergie solaire mais elles peuvent intéresser l'entrepreneur qui construit une centrale photovoltaïque. Ces entreprises bénéficient d'abord selon les articles 44 sexies et suivants CGI d'une exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés. Le dispositif s'applique ainsi lorsqu'une entreprise nouvelle est implantée dans une zone de revitalisation rurale ou dans une zone de redynamisation urbaine (entreprise créée à compter du 1^{er} janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2010) et dans une zone d'aide à finalité régionale (entreprise créée à compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2010). Elles bénéficient ensuite selon l'article 1464 B CGI d'une exonération de cotisation foncière des entreprises.

I. Les entreprises qui bénéficient des exonérations prévues aux articles 44 sexies et 44 septies, peuvent être temporairement exonérées, dans les conditions prévues à l'article 1464 C, de la cotisation foncière des entreprises dont elles sont redevables, pour les établissements qu'elles ont créés ou repris à une entreprise en difficulté, à compter de l'année suivant celle de leur création.

On peut enfin signaler à ce titre le rescrit fiscal n° RES 2009/56 publié le 15 septembre 2009 concernant l'exploitation de panneaux photovoltaïques par les agriculteurs et leur permettant de bénéficier du dispositif « entreprises nouvelles » de l'article 44 sexies.

²⁸ *Supra* E, 1.