



# **GUIDE PRATIQUE DE REPARTITION DES CHARGES ET DES PRODUITS : ACTIVITES SIEG ET ACTIVITES HORS SIEG**

### Rédacteurs

FEDERATION DES ESH : Olivier SILVERT

FEDERATION DES COOPERATIVES HLM : Frédéric ARNOUT

FEDERATION DES OPH : Caroline THIBAUT

DJEF - USH : Pascale LOISEAUX

Accompagnement :

Edith FATREZ, Expert-Comptable



Version 2 Edition du 18/06/2020

# Sommaire

<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>3</b>
<b>1. Périmètre des activités relevant du SIEG .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1. La décision de la Commission Européenne du 20 décembre 2011 .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2. L'article L. 411-2 du CCH.....</b>	<b>6</b>
<b>1.3. L'article 207 du code général des impôts et le Bulletin Officiel des Impôts.....</b>	<b>8</b>
<b>1.4. L'arrêté ministériel du 30 novembre 2017 et l'avis de la DGALN du 22 novembre 2017 .....</b>	<b>9</b>
<b>2. Commentaires sur les activités SIEG et hors SIEG .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1. Commentaires sur les produits des activités .....</b>	<b>12</b>
2.1.1. Les produits locatifs (Comptes 704) .....	12
2.1.1.1. <i>Les produits locatifs relevant du service d'intérêt général.....</i>	<i>12</i>
2.1.1.2. <i>Les produits locatifs ne relevant pas du service d'intérêt général .....</i>	<i>13</i>
2.1.1.3. <i>Cas particulier des acquisitions-améliorations (Compte 7043).....</i>	<i>13</i>
2.1.2. Les loyers commerciaux et produits des locaux annexes et accessoires (Compte 7044) .....	14
2.1.3. Les produits de l'accession sociale (comptes 7012-7014 - compte 7047) .....	14
2.1.3.1. <i>Produits de l'accession sociale relevant du service d'intérêt économique général... ..</i>	<i>14</i>
2.1.3.2. <i>Produits de l'accession ne relevant pas du service d'intérêt économique général ... ..</i>	<i>15</i>
2.1.4. Les prestations de services (Compte 706) .....	15
2.1.5. Gestion de syndic de copropriétés et administration de biens (comptes 7065-7066) ....	16
2.1.5.1. <i>Opérations relevant du service d'intérêt économique général .....</i>	<i>16</i>
2.1.5.2. <i>Opérations ne relevant pas du service d'intérêt économique général.....</i>	<i>16</i>
2.1.6. Les produits des activités annexes (comptes 708) .....	16
<b>2.2. Commentaires sur les autres produits.....</b>	<b>16</b>
2.2.1. Les produits issus de la cession des certificats d'économie d'énergie (Compte 758).....	16
2.2.2. Les produits financiers (Comptes 76) .....	17
2.2.2.1. <i>Produits financiers pouvant être rattachés au service d'intérêt économique général .....</i>	<i>17</i>
2.2.2.2. <i>Produits financiers non rattachés au service d'intérêt économique général.....</i>	<i>18</i>
2.2.3. Les produits exceptionnels (comptes 77) .....	18
<b>2.3. Points particuliers .....</b>	<b>19</b>
2.3.1. Insuffisance ou excédent des charges récupérables (charges récupérables - compte 703) .....	19

2.3.2. Ventes de terrains.....	19
2.3.3. Production stockée (ou déstockage) .....	19
<b>3. Approche pratique.....</b>	<b>20</b>
<b>3.1. Approche pratique par les produits.....</b>	<b>20</b>
3.1.1. Produits et revenus pouvant donner lieu à répartition.....	20
3.1.1.1. Produits et revenus de la trésorerie .....	20
3.1.1.2. Revenus des avances, prêts entre organismes HLM .....	20
3.1.1.3. Prestations de services .....	21
<b>3.2. Approche de la ventilation des charges.....</b>	<b>21</b>
3.2.1. Affectation des charges directes .....	21
3.2.2. Affectation des charges communes .....	21
<b>3.3. Fiches pratiques .....</b>	<b>22</b>
<b>4. Annexe : Textes de référence .....</b>	<b>27</b>

# INTRODUCTION

L'article 136 de la loi n°2017-86 du 27 janvier 2017, dite loi Egalité et Citoyenneté, transposé à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH), impose aux organismes HLM de tenir une comptabilité interne permettant de distinguer le résultat des activités relevant du service d'intérêt économique général (SIEG) et celui des autres activités (hors SIEG). Cette obligation prend effet à compter du 1er janvier 2018.

Cette disposition a été traduite dans :

- L'arrêté du 30 novembre 2017 publié le 13 décembre 2017, qui vient modifier l'arrêté du 7 octobre 2015 homologuant l'instruction comptable applicable aux organismes HLM à comptabilité privée (commerciale) ;
- L'avis du 22 novembre 2017 de la Direction générale de l'aménagement du logement et de la nature du Ministère de la cohésion des territoires (DGALN) complétant l'avis modifié du 28 octobre 2016 relatif à la mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M31 applicable aux offices publics de l'habitat à comptabilité publique au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

L'arrêté et l'avis introduisent 2 nouveaux états dans les états réglementaires : les tableaux de répartition des charges et des produits entre les activités relevant du service d'intérêt économique général (SIEG) et les autres activités (hors SIEG).

Ces nouveaux documents sont positionnés comme suit :

- Fiche n° 3 - Tableau de répartition des charges : activités SIEG – activités hors SIEG et Fiche n°4 - Tableau de répartition des produits : activités SIEG – activités hors SIEG à l'annexe IV-5 pour les sociétés d'HLM (sociétés anonymes d'HLM, sociétés coopératives de production d'HLM et sociétés coopératives d'intérêt collectif) ;
- Fiche n° 3 - Tableau de répartition des charges : activités SIEG – activités hors SIEG et Fiche n°4 - Tableau de répartition des produits : activités SIEG – activités hors SIEG à l'annexe XI du compte financier des OPH à comptabilité publique et à comptabilité privée.

Ce guide n'a pas vocation à répondre à toutes les questions mais est un outil d'aide pratique pour :

- Identifier les activités relevant du service d'intérêt économique général du logement social au sens de la décision CE 2012/21 (SIEG) et les autres activités (hors SIEG) au regard de ces nouvelles obligations comptables ;
- Poser les distinctions entre les notions « d'activités » et « de produits », afin d'opérer une affectation appropriée des recettes et des coûts de l'exercice comptable à répartir ;
- Renseigner ces deux nouvelles fiches.

Ce document n'est pas non plus un guide relatif à la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) des organismes HLM, car cette imposition relève de l'application du code général des impôts (CGI) et obéit à des règles d'application propres. Le résultat soumis à l'impôt sur les sociétés des organismes HLM ne correspond pas au même périmètre que le résultat relevant des activités hors SIEG (qui figurera sur les deux nouveaux états réglementaires). En effet, le champ des exonérations d'impôt sur les sociétés défini principalement à l'article 207-1-4° du CGI est plus large que le champ des activités relevant du service d'intérêt économique général (SIEG) car il comprend d'autres cas d'exonération qui ne découlent pas nécessairement d'activités relevant du SIEG.

Le présent guide prend en compte l'élargissement, introduit par la loi portant évolution du logement, de l'aménagement et du numérique – dite loi Elan (loi n°2018-1021 du 23 novembre 2018) - du périmètre des activités relevant du service d'intérêt économique général (SIEG) à certaines prestations entre organismes HLM.

Glossaire : liste des abréviations, définitions et acronymes utilisés :

- CCH : Code de la construction et de l'habitation
- CGI : Code général des impôts
- Loi ELAN : loi n°2018-1021 du 23 novembre 2018 portant évolution du logement, de l'aménagement et du numérique
- Organismes HLM : selon l'article L.411-2 du CCH, les organismes d'Hlm comprennent les offices publics de l'habitat, les sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes coopératives de production et les sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif d'habitations à loyer modéré, les fondations d'habitations à loyer modéré, les sociétés de coordination mentionnées à l'article L. 423-1-2 du CCH et les sociétés de vente d'habitations à loyer modéré mentionnées à l'article L. 422-4 du CCH.
- SEM agréées : Sociétés d'économie mixte (SEM) visées à l'article L. 481-1 du CCH
- Organismes de logement social (OLS) : ensemble des bailleurs sociaux (organismes HLM, SEM, autres bailleurs sociaux)
- Le service d'intérêt général et les services d'intérêt économique général du logement social seront désignés par l'acronyme SIEG. Par opposition, les services ou activités n'en relevant pas sont nommés « hors SIEG ».

Il s'agit de la 2<sup>ème</sup> version de ce document, le premier étant paru en janvier 2019. Par rapport à la version précédente, les modifications sont en vert.

# 1. Périmètre des activités relevant du SIEG

Plusieurs textes imposent aux organismes HLM de tenir une comptabilité interne permettant de distinguer le résultat des activités relevant du service d'intérêt général de celui des autres activités : le texte d'origine de ces nouvelles obligations est la décision de la Commission Européenne du 20 décembre 2011 qui a ensuite été déclinée principalement à l'article L. 411-2 du CCH.

Ces obligations en termes de tenue de comptabilité interne sont apparues, en droit français dans la loi n°2015-990 du 6 août 2015 « dite loi Macron ». Ainsi, l'article L. 433-2 du CCH impose aux organismes qui procèdent à des opérations de « VEFA inversée » de mettre en place une comptabilité permettant de distinguer les opérations relevant du service d'intérêt général défini à l'article L. 411-2 et celles qui n'en relèvent pas.

Par la suite, la loi Egalité et Citoyenneté n°2017-86 du 27 janvier 2017 oblige tous les organismes HLM à tenir une comptabilité interne permettant de distinguer le résultat des activités relevant du SIEG et celui des autres activités pour les exercices comptables ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Enfin, ce dispositif a été complété par la loi Elan n°2018-1021 du 23 novembre 2018 qui prévoit que les organismes HLM, pour les exercices comptables ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021, enregistrent les résultats relevant de la gestion de SIEG sur un compte ne pouvant être utilisé qu'au financement de cette activité, après la distribution éventuelle d'un dividende dans la limite du montant fixé par les clauses types des sociétés d'HLM.

Ces deux dernières dispositions ont été insérées à l'article L. 411-2 du CCH qui liste notamment les différentes formes juridiques que prennent les organismes HLM et les activités relevant du SIEG du logement social.

Pour l'interprétation de cet article du CCH, il est utile de se référer également à l'article 207-1-4° du CGI (relatif aux activités exonérées d'IS) et au bulletin officiel des impôts (BOI) qui le commente.

Pour rappel, la notion « d'activité économique » se définit comme la production ou la commercialisation de biens ou de services sur un marché donné. Cela correspond aux produits des activités (comptes 70). Les autres recettes ne constituent pas des activités en elles-mêmes et doivent donc être rattachées aux activités d'origine, SIEG ou hors SIEG (exemple : produits financiers).

## 1.1. La décision de la Commission Européenne du 20 décembre 2011

Texte de référence : décision de la Commission Européenne en date du 20 décembre 2011 relative à l'application de l'article 106, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne aux aides d'Etat sous forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général (2012/21/UE).

Le Journal Officiel de l'Union Européenne précise à l'article 5.9 :

« Lorsqu'une entreprise exerce des activités qui se situent à la fois dans le cadre du service d'intérêt économique général et en dehors de celui-ci, sa **comptabilité interne** indique séparément les coûts et les recettes liés à ce service et ceux liés aux autres services, ainsi que les paramètres de répartition des coûts et des recettes. Les coûts liés à d'éventuelles activités ne relevant pas du service d'intérêt

économique général englobent tous les coûts directs, une contribution adéquate aux coûts communs ainsi qu'un rendement des capitaux propres approprié. Aucune compensation n'est octroyée pour ces coûts. »

En application de cette décision, le service d'intérêt économique général se caractérise par un mandat donné à une entreprise (ou catégorie d'entreprises) déterminé pour des activités dont la nature doit être définie.

En droit interne, ce « mandat » résulte de l'article L. 411-2 du CCH. Il est donné aux organismes HLM pour un service d'intérêt économique général précisément défini ; seuls les organismes HLM et les « SEM logement » peuvent se prévaloir de ce mandat. Ainsi, une entreprise qui n'aurait pas le statut d'organisme HLM et qui exercerait une activité en respectant les conditions et limites imposées par l'article L. 411-2 du CCH ne pourra pas « invoquer » les règles du SIEG pour se prévaloir de compensations de service public octroyées sous la forme d'exonérations fiscales et/ou d'aides spécifiques de l'Etat, dès lors que ce « mandat » ne lui est pas octroyé par la législation.

## 1.2. L'article L. 411-2 du CCH

L'article L. 411-2 du CCH modifié en dernier lieu par la loi Elan du 23 novembre 2018 dispose :

### Extrait :

« Les organismes d'habitations à loyer modéré comprennent :

- Les offices publics de l'habitat ;
- Les sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré ;
- Les sociétés coopératives de production et les sociétés anonymes d'intérêt collectif d'habitations à loyers modéré (SCIC) ;
- Les fondations d'habitations à loyer modéré ;
- Les sociétés de coordination mentionnées à l'article L. 423-1-2 ([loi Elan du 23 novembre 2018](#)) ;
- Les sociétés de vente d'habitations à loyer modéré mentionnées à l'article L. 422-4 ([loi Elan du 23 novembre 2018](#)).

*Les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnés aux alinéas précédents bénéficient, en conformité avec la décision 2012/21/UE de la Commission, du 20 décembre 2011, relative à l'application de l'article 106, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides d'Etat sous forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général, d'exonérations fiscales et d'aides spécifiques de l'Etat au titre du service d'intérêt général » défini comme :*

- *La construction, l'acquisition, l'amélioration, l'attribution, la gestion et la cession de logements locatifs à loyers plafonnés, lorsqu'elles sont destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs aux plafonds maximum fixés par l'autorité administrative pour l'attribution des logements locatifs conventionnés dans les conditions définies à l'article L. 351-2 et dont l'accès est soumis à des conditions de ressources. Font toutefois partie du service d'intérêt général, jusqu'au 1er janvier 2020, les opérations susmentionnées destinées à des personnes de revenu intermédiaire dont les ressources ne dépassent pas les plafonds fixés au titre IX du livre III, lorsque les logements correspondants représentent moins de 10 % des logements locatifs sociaux mentionnés à l'article L.302-5 détenus par l'organisme ;*

- *La réalisation d'opérations d'accession à la propriété destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs aux plafonds maximum, majorés de 11 %, fixés par l'autorité administrative pour l'attribution des logements locatifs conventionnés dans les conditions définies à l'article L. 351-2 et dont l'accès est soumis à des conditions de ressources. Font toutefois partie du service d'intérêt général, dans la limite de 25% des logements vendus par l'organisme, les opérations destinées à des personnes de revenu intermédiaire dont les ressources dépassent les plafonds maximum susmentionnés sans excéder les plafonds fixés au titre IX du livre III, majorés de 11%, lorsque l'ensemble des opérations sont assorties de garanties pour l'accédant dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat ;*
- *La gestion ou l'acquisition en vue de leur revente, avec l'accord du maire de la commune d'implantation et du représentant de l'Etat dans le département, de logements situés dans des copropriétés connaissant des difficultés importantes de fonctionnement ou faisant l'objet d'un plan de sauvegarde en application de l'article L. 615-1 ou d'une opération programmée d'amélioration de l'habitat visée à l'article L. 303-1 ou situés dans le périmètre d'opérations de requalification de copropriétés dégradées prévues à l'article L. 741-1 ainsi que, pour une période maximale de dix ans à compter de la première cession, la gestion des copropriétés issues de la cession des logements locatifs mentionnés au neuvième alinéa tant que l'organisme vendeur y demeure propriétaire de logements. A défaut d'opposition de la part du représentant de l'Etat notifiée dans le délai de deux mois à compter de la date de la réception de la demande, son avis est réputé favorable ;*
- *L'intervention comme opérateur, sans pouvoir être tiers-financier, dans le cadre des procédures prévues à l'article 29-11 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis et de l'article L. 615-10 du présent code ;*
- *Les services accessoires aux opérations susmentionnées et les services que les organismes d'habitations à loyer modéré se rendent entre eux pour les besoins des opérations susmentionnées (loi Elan du 23 novembre 2018)*

*Au titre de la mission d'intérêt général que constitue la recherche de la mixité sociale et de la diversité de l'habitat, les organismes d'habitations à loyer modéré peuvent exercer les compétences d'aménagement, d'accession et de prestations de services prévues par les textes qui les régissent.*

*« Les organismes mentionnés au présent article tiennent **une comptabilité interne** permettant de distinguer le résultat des activités relevant du service d'intérêt général et celui des autres activités ». (NOTA : Aux termes de l'article 136 II de la loi n° 2017-86 du 27 janvier 2017, les dispositions de cet alinéa sont applicables aux exercices comptables des organismes HLM **ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.**)*

*« Ils enregistrent les résultats de l'activité relevant de la gestion de services d'intérêt économique général mentionnés au présent article sur un compte ne pouvant être utilisé qu'au financement de cette activité. Toutefois, les sociétés peuvent les utiliser à la distribution d'un dividende, dans la limite d'un montant fixé par les clauses types mentionnées à l'article L. 422-5. » (Loi Elan du 23 novembre 2018-NOTA : conformément à l'article 88 XIII de la loi Elan, ce dernier alinéa est applicable aux exercices comptables des organismes HLM ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021).*

### **Commentaires :**

L'analyse faite dans ce guide prend en compte les modifications apportées par la loi Elan du 23 novembre 2018 en particulier, la modification du champ du SIEG pour y intégrer les services que les organismes d'habitations à loyer modéré se rendent entre eux pour les besoins des opérations SIEG tel que précisé à l'article L. 411-2 du CCH.

Cette modification, qui est entrée en vigueur dès la publication de la loi le 24 novembre 2018, vient élargir le champ des prestations incluses dans le périmètre des activités relevant du SIEG. En

conséquence, ces services entrent désormais dans le champ des activités exonérées d'impôt sur les sociétés au titre de l'article 207,1, 4°, a du CGI.

Cette nouvelle définition du SIEG paraît devoir être prise en compte sur la totalité de l'exercice 2018. En effet, selon le bulletin officiel des impôts, BOI-CTX-DG-20-10-20, § 240, « en matière d'impôt sur les sociétés, il est fait application de la législation en vigueur au jour de la clôture de la période de réalisation des profits imposables. »

Concernant le dernier alinéa de l'article L 411-2 relatif à l'affectation du résultat et dont l'entrée en vigueur est prévue en 2021, des textes d'application seront nécessaires tant au plan juridique que comptable.

## 1.3. L'article 207 du code général des impôts et le Bulletin Officiel des Impôts

L'article 207, 1, 4° du Code Général des Impôts (CGI) précise que :

*« Les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH), les sociétés d'économie mixte visées à l'article L. 481-1 du même code et les sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnées à l'article L. 423-1-1 du même code bénéficient de l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour :*

*a. – les opérations réalisées au titre du service d'intérêt général défini aux neuvième à treizième alinéas de l'article L. 411-2 du même code ainsi que les produits issus de la cession de certificats d'économies d'énergie mentionnés à l'article L. 221-7 du code de l'énergie ;*

*b. – les produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitations mentionnés à l'article L. 411-1 du code de la construction et de l'habitation, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles ;*

*c. – les produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes. »*

*« La fraction du bénéfice provenant d'activités autres que celles visées aux alinéas précédents est soumise à l'impôt sur les sociétés. »*

### **Commentaires :**

**Il résulte de ce texte que le champ de l'exonération d'impôt sur les sociétés est différent du périmètre des activités relevant du SIEG.**

Ainsi, par exemple, les opérations relatives aux « locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitation », visés au b de l'article 207, 1, 4° du CGI qui ne font pas partie du SIEG sont néanmoins exonérées d'impôt sur les sociétés.

Le bulletin officiel des impôts, BOI-IS-CHAMP-30-30-10 relatif à l'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les organismes HLM, a apporté des commentaires et des précisions sur le contenu du SIEG du logement social et sur les autres activités/produits exonérés ([on note que ce BOI a été mis à jour par l'administration fiscale le 30 mars 2020](#)).

Ces éléments peuvent aider à délimiter le périmètre de certaines activités relevant du SIEG.

Ainsi, le BOI précise :

*« Les organismes de logement social doivent ventiler entre leurs secteurs exonéré et imposable les produits et charges correspondants. Il n'est pas exigé la tenue de comptes distincts : toutefois, la comptabilité tenue par l'entreprise doit permettre de suivre au mieux les produits et les charges se*

rapportant aux activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de l'impôt sur les sociétés. »

Remarque : jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2020, l'article 207-1-6° bis du CGI prévoyait également que les organismes Hlm étaient exonérés d'IS pour les résultats provenant des opérations réalisées dans le cadre des zones d'aménagement concerté, lotissements, zone de restauration immobilière etc. (activités hors SIEG). Ce régime d'exonération a été supprimé (il continue cependant de s'appliquer pour les opérations qui étaient en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2020). Malgré la suppression de ce régime, les OPH, en tant qu'établissements publics, peuvent continuer à bénéficier d'une exonération sur les opérations de lotissement et de vente de terrains leur appartenant en application de l'article 208 du CGI.

## 1.4. L'arrêté ministériel du 30 novembre 2017 et l'avis de la DGALN du 22 novembre 2017

L'arrêté du 30 novembre 2017 qui vient modifier l'arrêté du 7 octobre 2015 homologuant l'instruction comptable applicable aux organismes HLM à comptabilité privée (commerciale) présente les 2 nouveaux états réglementaires de répartition des charges et produits relevant ou non du service d'intérêt économique général. Ces tableaux sont à produire pour les exercices comptables ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

- Pour les sociétés d'HLM (SA d'Hlm et coopératives d'Hlm), ces 2 nouveaux états sont ajoutés aux états réglementaires IV-5 Tableaux de ventilation des charges et des produits :

Fiche n° 3 - Tableau de répartition des charges : activités SIEG – activités hors SIEG ;

Fiche n°4 - Tableau de répartition des produits : activités SIEG – activités hors SIEG.

Pour les OPH à comptabilité publique, cette nouvelle obligation est transposée dans l'avis du 22 novembre 2017 complétant l'avis modifié du 28 octobre 2016 relatif à la mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M31 des OPH à comptabilité publique au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

- Pour les OPH à comptabilité publique ou à comptabilité commerciale, Ces 2 nouveaux états sont ajoutés à l'annexe XI Tableaux de ventilation des charges et des produits du compte financier selon les mêmes modalités que les sociétés d'Hlm :

Fiche n° 3 - Tableau de répartition des charges : activités SIEG – activités hors SIEG ;

Fiche n°4 - Tableau de répartition des produits : activités SIEG – activités hors SIEG.

Ces états, qui reprennent la forme et les mêmes natures de charges et de produits que les fiches 1 et 2 pour la ventilation des charges et des produits par activité (colonnes 1, 2 et 3), s'en distinguent au niveau des 2 dernières colonnes de répartition :

- 3A Activités SIEG
- 3B Activités hors SIEG

Ces états sont présentés ci-après :

**TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES :  
ACTIVITES SIEG - ACTIVITES HORS SIEG**

N° de compte 1	CHARGES 2	Total des charges non récupérables N (à ventiler) 3	Répartition des charges N	
			Activités SIEG 3A	Activités hors SIEG 3B
<b>CHARGES D'EXPLOITATION</b>				
60-61-62	<b>Consommations de l'exercice en provenance de tiers</b>			
60 (net de 6092)	Achats stockés:			
601	Terrains			
602	Approvisionnements			
607	Immeubles acquis par résolution de vente, adj. ou g. de rachat			
603	Variation des stocks:			
6031	Terrains			
6032	Approvisionnements			
6037	Immeubles acquis par résolution de vente, adj. ou g. de rachat			
604-605-608	Achats liés à la production de stocks immobiliers			
606	Achats non stockés de matières et fournitures			
61-62	Services extérieurs			
(nets 619 629)				
63	<b>Impôts, taxes et versements assimilés</b>			
64	<b>Charges de personnel</b>			
6811-6812	<b>Dotations aux amortissements</b>			
	<b>Dotations aux dépréciations et provisions:</b>			
6816	Dépréciations d'immobilisations			
6817	Dépréciations d'actifs circulants			
68157	Provisions pour gros entretien			
Autres 681	Autres			
654	Pertes sur créances irrécouvrables			
651-658	Redevances et charges diverses de gestion courante			
655	Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun			
<b>CHARGES FINANCIERES</b>				
666	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions			
661	Charges d'intérêts			
667	Charges nettes sur cessions de VMP			
664-665-666-668	Autres charges financières			
<b>CHARGES EXCEPTIONNELLES</b>				
671	Sur opérations de gestion			
	Sur opérations en capital:			
675	VNC des éléments d'actif cédés, démolis, remplacés			
678	Autres			
6871	Dotations aux amortissements			
6872-6875-6876	Dotations aux dépréciations et provisions			
691	<b>PARTICIPATION DES SALARIES AUX RESULTATS</b>			
Autres 69	<b>IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES</b>			
<b>SOUS-TOTAL (1)</b>				
<b>INSUFFISANCE DE RECUPERATION DES CHARGES (2)</b>				
<b>TOTAL DES CHARGES</b>				
<b>Dont charges sur exercices antérieurs (cf 672) (3)</b>				

(1) Egal à la colonne 4 du compte de résultat.

(2) Obtenu par comparaison entre la colonne 3 du compte de résultat (charges récupérables) et le compte 703.

(3) Il est rappelé que ces comptes sont soldés en fin d'exercice par virement en comptes de charges et produits par nature.

(4) Notamment : syndic de copropriété, aménagement, maîtrise d'ouvrage en locatif, maîtrise d'ouvrage déléguée, prestation de service (sauf accession).

(5) Y compris en SCI.

(6) Société de Garantie pour l'Accession.

(7) Y compris les charges de gestion de trésorerie.

**TABLEAU DE REPARTITION DES PRODUITS :  
ACTIVITES SIEG - ACTIVITES HORS SIEG**

N° de compte 1	PRODUITS 2	Total des produits (à ventiler) 3	Répartition des produits N	
			Activités SIEG 3A	Activités hors SIEG 3B
Hors 703	<b>PRODUITS D'EXPLOITATION</b> (hors récup. charges loc.)			
70 (net de 709)	<b>Produits des activités:</b>			
701	Ventes d'immeubles			
704	Loyers			
706	Prestations de services			
708	Produits des activités annexes			
71	<b>Production stockée (ou déstockage)</b>			
72	<b>Production immobilisée</b>			
74	<b>Subventions d'exploitation</b>			
78157	<b>Reprises sur provisions pour gros entretien</b>			
autres 781	<b>Autres reprises</b>			
791	<b>Transferts de charges d'exploitation</b>			
751-754-758	<b>Autres produits</b>			
755	<b>Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun</b>			
	<b>PRODUITS FINANCIERS</b>			
761	<b>Des participations</b>			
762	<b>Des autres immobilisations financières</b>			
763-764	<b>Des autres créances et valeurs mob. de placement</b>			
765-766-768	<b>Autres</b>			
786	<b>Reprises sur dépréciations et provisions</b>			
796	<b>Transferts de charges financières</b>			
767	<b>Produits nets sur cessions de VMP</b>			
	<b>PRODUITS EXCEPTIONNELS</b>			
771	<b>Sur opérations de gestion</b>			
	<b>Sur opérations en capital:</b>			
775	Produits des cessions d'éléments d'actif			
777	Subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice			
778	Autres			
787	<b>Reprises sur dépréciations et prov. exceptionnelles</b>			
797	<b>Transferts de charges exceptionnelles</b>			
	<b>SOUS-TOTAL (1)</b>			
	<b>EXCEDENT DE RECUPERATION DES CHARGES (2)</b>			
	<b>TOTAL DES PRODUITS (A)</b>			
	<b>Dont produits sur exercices antérieurs (cf 772) (3)</b>			
	<b>TOTAL DES CHARGES (report de la fiche n°1) (B)</b>			
	<b>RESULTAT (A - B)</b>			

(1) Egal à la colonne 3 du compte de résultat sous déduction du compte 703 "récupération des charges locatives".

(2) Obtenu par comparaison entre la colonne 3 du compte de résultat (charges récupérables) et le compte 703.

(3) Il est rappelé que ces comptes sont soldés en fin d'exercice par virement en comptes de charges et produits par nature.

(4) Notamment : syndic de copropriété, aménagement pour compte de tiers, maîtrise d'ouvrage en locatif, maîtrise d'ouvrage déléguée, prestation de service (sauf accession).

(5) Y compris en SCI.

(6) Société de Garantie pour l'Accession.

(7) Y compris les produits de gestion de trésorerie.

## 2. Commentaires sur les activités SIEG et hors SIEG

### 2.1. Commentaires sur les produits des activités

L'objectif de ces commentaires est d'apporter des précisions ou des éclaircissements sur les activités relevant du service d'intérêt économique général à partir du périmètre décrit ci-avant.

On distinguera donc :

- Les activités SIEG (qui sont toujours exonérées d'impôt sur les sociétés).
- Les activités hors SIEG (qui, selon les cas, peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés ou exonérées de cet impôt).

A titre d'approche pratique, le descriptif des activités a été réalisé à partir de la nomenclature comptable issue de l'instruction comptable applicable aux organismes HLM. Cette démarche comprend un commentaire littéraire et des fiches pratiques sous forme de tableaux.

#### 2.1.1. Les produits locatifs (Comptes 704)

Les commentaires ci-dessous s'appuient essentiellement sur l'article L.411-2 du CCH et sur le bulletin officiel des impôts BOI-IS-CHAMP-30-30-10 relatif à l'exonération d'impôt sur les sociétés au titre des produits locatifs relevant du SIEG.

##### 2.1.1.1. Les produits locatifs relevant du service d'intérêt général

Les produits locatifs relevant du SIEG proviennent des logements suivants :

- Les logements bénéficiant d'un conventionnement APL, quel que soit le financement d'origine ;
- Tous les logements ayant bénéficié d'un ancien financement, avant la mise en place du régime de conventionnement APL (avant le 5 janvier 1977), dès lors que ce financement était encadré par le respect des plafonds de ressources et de loyers. Tel est le cas d'anciens financements de type HBM, HLMO, ILM, PSR, PLR ;
- Les logements ayant fait l'objet d'un financement par prêt conventionné locatif (PCL) quel que soit sa date d'obtention ;
- Les logements destinés à d'anciens mineurs ou à leurs ayants droit pour lesquels l'Agence Nationale pour la Garantie des Droits des Mineurs exerce les missions prévues aux articles 1 et 2 de la loi n°2004-105 du 3 février 2004 portant création de l'Agence, dans les conditions prévues par le décret n°2004-1466 du 23 décembre 2004 relatif à l'Agence nationale pour la Garantie des droits des mineurs ;
- Dans les DOM, tous les logements appartenant à un organisme HLM dès lors que le financement entraîne le respect des plafonds de loyers et de ressources inférieurs ou égaux aux plafonds fixés pour le prêt locatif social (PLS) ;

- Les logements situés dans des résidences dédiées à l'accueil des étudiants lorsque ces logements sont destinés à des étudiants dont les revenus sont inférieurs aux plafonds fixés pour le prêt locatif social (PLS) à l'article L. 351-2 du CCH ;
- Les logements ou les lits des foyers logements de personnes âgées, de personnes handicapées, de jeunes travailleurs, travailleurs migrants et des logements foyers dénommés résidences sociales, conventionnés dans les conditions définies au 5° de l'article L. 351-2 du CCH ainsi que les places des centres d'hébergement et de réinsertion sociale visées à l'article 185 du code de famille et de l'aide sociale et les logements loués dans les conditions précisées à l'article L. 442-8-1 du CCH.

### Cas particulier des logements **locatifs** intermédiaires (LLI)

Ces logements sont destinés à des personnes dont les revenus excèdent les plafonds fixés pour le prêt locatif social (PLS), mais restent inférieurs aux plafonds fixés au titre neuvième du livre troisième (CCH, art. R. 391-1 et suivants), c'est-à-dire les plafonds applicables en matière de prêt locatif intermédiaire (PLI).

- Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2020, ceux-ci **faisaient** partie du SIEG dès lors qu'ils représentent moins de 10% des logements locatifs sociaux détenus par l'organisme. Si le seuil de 10% **était** dépassé, ces logements et leurs produits étaient considérés hors SIEG et sont imposables à l'impôt sur les sociétés pour leur totalité.
- A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, ces logements et leurs produits **sont** intégralement hors SIEG, même s'ils représentent moins de 10% des logements locatifs sociaux détenus par l'organisme. Ils deviennent imposables à l'impôt sur les sociétés.

Remarque : il ressort de l'article L.411-2 du CCH et du bulletin officiel des impôts qu'entrent dans le champ du SIEG les logements à loyer plafonné « dont l'accès est soumis à des conditions de ressources » (logements « destinés à des personnes » sous plafonds de ressources). Cette « destination » est justifiée par une convention ouvrant droit à l'APL, un autre type de convention ou une réglementation qui impose au bailleur le respect de plafonds de ressources. En revanche, ne relèvent pas nécessairement du SIEG les logements pour lesquels le bailleur a volontairement choisi des personnes sous plafonds alors que rien ne l'y obligeait.

#### 2.1.1.2. Les produits locatifs ne relevant pas du service d'intérêt général

Outre les logements locatifs intermédiaires, n'entrent pas dans les activités du SIEG notamment les produits des locations suivantes :

- gendarmeries et des autres casernes (bureaux, ateliers, logements...). En effet, les logements correspondants ne sont pas destinés (réservés) à des personnes sous plafonds de ressources (pas de conventionnement APL en principe). Ces derniers relèvent de l'impôt sur les sociétés ;
- logements non conventionnés (sauf exceptions à l'article L. 442-8-1 du CCH) et qui ne sont pas réservés à des personnes sous plafonds ;
- aires de stationnement à des personnes non résidentes, non liée à la location d'un logement « SIEG », même si elle peut bénéficier d'une exonération d'impôt sur les sociétés.

#### 2.1.1.3. Cas particulier des acquisitions-améliorations (Compte 7043)

Les logements acquis dans le cadre d'une opération d'acquisition-amélioration font en principe partie du SIEG dès lors qu'ils font l'objet d'une convention APL.

Toutefois, le bulletin officiel des impôts précise que les logements acquis en vue d'être améliorés mais dont le conventionnement intervient postérieurement aux travaux entrent dans le champ de l'exonération d'impôt sur les sociétés sans attendre l'entrée en vigueur de la convention sous conditions que :

- L'organisme prend l'engagement dans l'acte de réaliser les travaux dans un délai de 2 ans ;
- Le logement ne soit pas être donné en location pendant la période précédant le conventionnement, sauf à respecter les plafonds prévus dans le cadre du conventionnement au sens de l'article L. 351-2 du CCH.

Pendant cette période, les loyers versés par les locataires en place ayant des revenus supérieurs aux plafonds n'entrent pas dans le SIEG et sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

## **2.1.2. Les loyers commerciaux et produits des locaux annexes et accessoires (Compte 7044)**

En principe, sauf circonstances particulières, ces produits n'entrent pas dans le SIEG même s'ils peuvent bénéficier d'exonération d'impôt sur les sociétés.

## **2.1.3. Les produits de l'accession sociale (comptes 7012-7014 - compte 7047)**

### **2.1.3.1. Produits de l'accession sociale relevant du service d'intérêt économique général**

Entrent dans le champ du SIEG de l'article L.411-2 du CCH les opérations d'accession à la propriété destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs aux maximums fixés par l'autorité administrative pour l'attribution des logements locatifs conventionnés définis à l'article L. 351-2 du CCH et dont l'accès est soumis à des conditions de ressources. En l'occurrence, cela concerne les opérations d'accession à la propriété destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs aux plafonds fixés pour le prêt locatif social (PLS) majorés de 11%.

Font également partie du SIEG, dans la limite de 25% des logements vendus, les opérations d'accession à la propriété destinées à des personnes dont les revenus excèdent les plafonds fixés pour le prêt PLS +11% mais restent inférieurs aux plafonds fixés pour le prêt locatif intermédiaire (PLI) +11% lorsque l'ensemble des opérations sont assorties de garanties pour l'accédant (garanties de rachat et de relogement).

Ces ventes peuvent être réalisées de différentes manières :

- Les ventes directes achevées ou en l'état futur d'achèvement, ainsi que les opérations de location accession (prêt social pour la location-accession - PSLA) tant pour la phase locative que pour la levée d'option et les opérations en bail réel solidaire (BRS), tant pour la vente de droits réels sur les logements que pour la location du terrain si l'organisme HLM est agréé en tant qu'organisme de foncier solidaire.
- Les mêmes opérations effectuées par des sociétés de construction de type sociétés civiles constituées entre organismes de logement social.

Peuvent également entrer dans le SIEG :

- Les reventes réalisées suite à des opérations de résolution de vente ou de mise en jeu de la garantie de rachat, sous réserve du respect des plafonds de ressources des nouveaux acquéreurs ;
- Les ventes réalisées dans le cadre d'opérations de portage de lots situés dans des copropriétés faisant l'objet de difficultés importantes (cf. article L 411-2 onzième alinéa du CCH).

Sauf circonstances particulières, peuvent également faire partie du SIEG :

- Les activités résiduelles de prêteur secondaire et les services accessoires à ces activités de prêteur (services et rémunérations) dans la mesure où elles se rapportent à des opérations d'accession sociale sous plafonds de ressources (rémunération de gestion, location-attribution, et rémunération de prêts) (comptes 7061) ;
- Les activités résiduelles de gestion de prêts des SCCC et les services accessoires fournis aux SCCC pour leurs opérations d'accession sociale sous plafonds de ressources (comptes 706) ;
- Les services fournis aux SCCV constituées entre organismes de logement social dans la mesure où celles-ci ont des activités relevant du SIEG.

### 2.1.3.2. Produits de l'accession ne relevant pas du service d'intérêt économique général

Les ventes de logements aux investisseurs (personnes morales ou personnes physiques) ne relèvent pas du SIEG. Il en va de même pour les ventes d'immeubles autres que les logements et de lots annexes non rattachés à la vente d'un logement.

Les locations des logements invendus de l'accession sociale et faisant l'objet d'un bail précaire ne sont pas des activités relevant du SIEG dès lors qu'il n'y a pas de conventionnement possible, (le logement n'étant pas juridiquement « réservé » à des personnes sous conditions de plafonds de ressources) même si l'occupant dispose de ressources inférieures aux plafonds applicables.

### 2.1.4. Les prestations de services (Compte 706)

Seules les activités expressément visées par l'article L 411-2 du CCH entrent dans le SIEG. La loi Elan du 23 novembre 2018 a élargi la définition du SIEG aux services que les organismes HLM se rendent entre eux pour les besoins des opérations entrant dans le SIEG. Ainsi, cette modification permet de considérer que les prestations de maîtrise d'ouvrage, commerciales et de nature administrative entre organismes HLM, relèvent du SIEG dès lors qu'elles sont rendues pour les besoins d'activités entrant elles-mêmes dans le SIEG.

Par analogie, il semble désormais possible de considérer que les prestations réalisées pour les sociétés civiles constituées entre organismes HLM peuvent être analysées de la même façon.

Enfin, relèvent a priori du SIEG, les prestations techniques (assistance à maîtrise d'ouvrage, étude de programme...) ou de gestion afférentes à des logements SIEG pour le compte d'un autre bailleur social (association, commune, etc.). En revanche, les prestations de nature administrative rendues à des bailleurs qui n'ont pas le statut d'organisme HLM ou à une filiale non constituée exclusivement d'organismes HLM n'entrent pas dans le SIEG

## **2.1.5. Gestion de syndic de copropriétés et administration de biens (comptes 7065-7066)**

### **2.1.5.1. Opérations relevant du service d'intérêt économique général**

L'article L. 411-2 du CCH prévoit que les activités de gestion de syndic relèvent du SIEG. Il s'agit notamment :

- De la gestion syndic de copropriétés en difficultés (cf. article L.411-2 du CCH onzième alinéa)
- Et pour une période maximale de dix ans à compter de la première cession, la gestion des copropriétés issues de la cession des logements locatifs sociaux (vente HLM) tant que l'organisme vendeur y demeure propriétaire de logements. Le bulletin officiel des impôts admet de ne prendre en compte, au titre de la première cession, que les cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### **2.1.5.2. Opérations ne relevant pas du service d'intérêt économique général**

- Les mandats de gestion de syndic de copropriétés issues de la vente HLM lorsque les conditions précitées ne sont plus réunies.
- Les mandats autres que ceux mentionnés au 2.1.5.1 relèvent a priori des activités hors SIEG : à titre d'exemple, sont hors SIEG des activités comme la gestion de syndic pour les copropriétés issues de l'accession, d'opérations mixtes ainsi que l'administration de biens (a priori pour des personnes physiques).

## **2.1.6. Les produits des activités annexes (comptes 708)**

La plupart de ces produits ne relève pas du SIEG même s'ils peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération de l'impôt sur les sociétés.

Exemples :

- La location d'un emplacement annexe pour l'installation d'un panneau publicitaire ou d'une antenne collective ;
- La vente d'électricité, issue de l'exploitation de panneaux photovoltaïques ou cogénération à des tiers autres que les locataires (exemple : exploitants de réseaux).

## **2.2. Commentaires sur les autres produits**

### **2.2.1. Les produits issus de la cession des certificats d'économie d'énergie (Compte 758)**

L'article 207-1-4° du CGI prévoit expressément, depuis 2017, que, s'agissant des organismes HLM, les produits issus de la cession de certificats d'économie d'énergie mentionnés à l'article L. 221-7 du code

de l'énergie sont exonérés d'impôt sur les sociétés (avant 2017, la loi ne précisait pas le régime d'impôt sur les sociétés applicable à ces produits).

Selon le bulletin officiel des impôts BOI-IS-CHAMP-30-30-10-10-, « ces produits sont exonérés d'impôt sur les sociétés dès lors qu'ils sont accessoires à des opérations réalisées au titre du service d'intérêt économique général défini à l'article L. 411-2 du CCH ».

Si la loi (article 207.1,4° du CGI) est claire sur l'exonération d'impôt sur les sociétés du produit de cession CEE, elle ne précise pas si ces produits relèvent ou non du SIEG.

Un arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Bordeaux -3ème ch. 28 juin 2018, 16BX01278- a jugé que « *quand bien même les travaux à l'origine de la délivrance... des certificats d'économie d'énergie ... ont été entrepris sur des immeubles relevant du secteur du logement locatif à loyers plafonnés, les produits issus de la cession de ces titres dématérialisés sur un marché spécifique ne sauraient être regardés, ... comme des bénéfices provenant d'opérations réalisées au titre du service général d'intérêt général des organismes d'habitation à loyer modéré, visé à l'article L. 411-2 précité du code de la construction et de l'habitation, ou au titre de services accessoires à ces opérations, au sens du même article* ».

Toutefois, cette jurisprudence a été rendue dans des circonstances particulières et portait sur une période antérieure à 2017 (date à partir de laquelle la loi a expressément exonéré d'impôt sur les sociétés les produits de certificats d'économie d'énergie). Depuis, la position de l'administration fiscale a évolué : dans le bulletin officiel des impôts précité, qui date de 2017, l'administration a indiqué que ces produits pouvaient être considérés comme accessoires à des opérations réalisées au titre du SIEG. Il semble donc possible de soutenir une interprétation différente de celle retenue dans la décision de jurisprudence précitée et, dans la mesure où les travaux réalisés sur le patrimoine de l'organisme HLM en contrepartie de la cession de certificats d'économie d'énergie concernent des immeubles relevant du SIEG, d'affecter lesdits produits de cession de ces certificats aux activités SIEG. En effet, dans le secteur Hlm, les cessions de certificats d'économie d'énergie ne constituent pas une activité en soi, et il convient en conséquence, pour les affecter, de suivre l'affectation des immeubles sur lesquels les travaux ont été réalisés.

## 2.2.2. Les produits financiers (Comptes 76)

### 2.2.2.1. Produits financiers pouvant être rattachés au service d'intérêt économique général

#### **Produits financiers issus de la trésorerie**

Pour rappel, les produits financiers issus du placement de la trésorerie des organismes HLM, sont exonérés d'impôt sur les sociétés au titre de l'article 207-1-4° du CGI. L'instruction fiscale précise que pour être exonérés, ces produits doivent être issus de placements de trésorerie autorisés (CCH L. 421-21, L. 421-22, R. 423-74 et R. 423-75). Compte tenu de la rédaction de l'article 207-1-4° du CGI, cette exonération n'est pas liée au SIEG et ne peut en aucun cas permettre de qualifier ces produits financiers au regard du SIEG.

Les produits financiers sont issus de la gestion de la trésorerie, elle-même issue principalement de l'exploitation cumulée depuis la création de l'organisme HLM des activités SIEG et des activités hors SIEG.

Il conviendrait théoriquement de ventiler les flux de trésorerie de l'organisme HLM entre activités SIEG et activités hors SIEG en fonction de leur origine. Cependant, compte tenu de la multiplicité des flux de trésorerie propres aux activités immobilières, cette ventilation est particulièrement complexe et nécessiterait des outils d'analyse très développés, dont les coûts de mise en œuvre seraient disproportionnés au regard de l'objectif visé. Il est donc proposé de ventiler les produits financiers issus de la trésorerie entre activités SIEG et activités hors SIEG, au prorata des produits des activités (comptes 70 sauf compte 703 - cf. ci-après).

Les organismes HLM réalisant une activité soutenue en accession via des SCI ou SCCV peuvent inclure dans le ratio les résultats remontés en compte 761 Revenus des parts sociales.

**Peuvent être concernés :**

- Les produits de la trésorerie courante,
- Les gains ou pertes sur swap d'intérêts,
- Les revenus des avances, prêts participatifs et autres aux organismes HLM. Il s'agit ici des avances prévues entre organismes de logement social dans le cadre des articles L. 423-15 et L. 423-16 du CCH,
- Produits financiers issus des concours financiers accordés aux SCCV, SCI, ....

Les revenus de parts sociales (compte 761) des sociétés transparentes constituées uniquement entre organismes de logement social sont analysés comme si ces opérations d'accession étaient réalisées en direct par les associés.

### 2.2.2.2. Produits financiers non rattachés au service d'intérêt économique général

Sont exclus du SIEG, les placements ayant pour objectif d'assurer une influence particulière sur les sociétés émettrices des titres.

A titre d'exemple :

- Revenus, dividendes sur titres détenus par un organisme de logement social.

Ces revenus sont considérés hors SIEG mais peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt (régime des sociétés mères).

- Les revenus des SCCV si elles ne sont pas constituées uniquement entre organismes de logement social ou qui ne peuvent pas entrer dans la définition du dernier § 2.2.2.1.

### 2.2.3. Les produits exceptionnels (comptes 77)

Les produits exceptionnels qui découlent d'une activité SIEG ou hors SIEG suivent la même affectation que celle-ci, par exemple, les dégrèvements de TFPB suite à des travaux ou les indemnités de sinistre suivent la même affectation que l'immeuble sur lequel ils portent.

Pour les autres produits exceptionnels, une analyse au cas par cas sera nécessaire, à titre d'exemple les cessions de réserves foncières.

Pour rappel, les produits de la vente HLM relèvent du SIEG si les logements cédés faisaient partie du SIEG. A contrario, les produits de cessions de patrimoine locatif non rattaché au SIEG seront affectés hors SIEG.

## **2.3. Points particuliers**

### **2.3.1. Insuffisance ou excédent des charges récupérables (charges récupérables - compte 703)**

L'insuffisance ou l'excédent de charges récupérables est affecté en fonction du patrimoine en résultat SIEG ou non SIEG pour son montant net évalué et/ou calculé en fin d'exercice (cf. tableau de répartition des charges et produits activités SIEG et activités hors SIEG).

### **2.3.2. Ventes de terrains**

Les ventes de terrains réalisées dans le cadre d'opérations de zones d'aménagement concertées (ZAC), de lotissement, de zones de restauration immobilière de résorption de l'habitat insalubre et d'opérations de rénovation urbaine n'entrent pas, a priori, dans le SIEG.

### **2.3.3. Production stockée (ou déstockage)**

Pendant la période de construction, l'affectation définitive des immeubles n'est pas toujours connue (tant que la vente / livraison n'est pas encore réalisée). Aussi, il est difficile de répartir précisément la production en cours comptabilisée au compte 7133 entre SIEG et hors SIEG.

Dans ce contexte, il semble possible de retenir, comme solution pratique, la neutralisation de cette production en cours par des charges de production équivalente (coûts externes et coûts internes) dans la colonne de l'activité SIEG, sauf cas particuliers (exemple : construction autre que des logements).

A l'achèvement, les mouvements au crédit du compte 7135 (production stockée ou déstockage-immeubles achevés) se neutralisent avec les débits du compte 7133. En revanche, les mouvements de déstockage au débit du compte 7135 doivent être affectés en fonction des caractéristiques de l'opération (cf. 2.1.2).

## 3. Approche pratique

### 3.1. Approche pratique par les produits

L'approche proposée liste les principaux produits à partir :

- De l'instruction comptable des organismes HLM homologuée par l'arrêté interministériel du 7 octobre 2015 et les arrêtés modificatifs ;
- De l'article L. 411-2 du CCH ;
- De l'article 207-1-4° du CGI et du bulletin officiel des impôts relatifs aux activités exonérées de l'impôt sur les sociétés.

L'objectif poursuivi est de permettre une répartition des produits entre activités relevant du SIEG et les autres activités (hors SIEG).

#### 3.1.1. Produits et revenus pouvant donner lieu à répartition

##### 3.1.1.1. Produits et revenus de la trésorerie

Comme vu précédemment les produits financiers qui respectent la réglementation HLM en matière de placements devraient être ventilés entre activités SIEG et activités hors SIEG.

A défaut de pouvoir réaliser cette ventilation selon les flux réels de trésorerie, et afin de retenir des données pérennes d'un exercice à un autre, il pourrait être envisagé de répartir ces produits à partir des produits des activités (comptes 70, hors récupération de charges locatives comptabilisée en compte 703).

Il pourrait aussi être pertinent, si la « vente Hlm » (cession de logements locatifs à l'occupant ou autres ayants-droits- cf. articles L 443-7 et suivants du CCH) est récurrente et significative, de l'inclure dans le présent ratio.

**Ratio d'affectation aux activités SIEG =**

**Comptes 70 (produits des activités SIEG sauf compte 703) + part du compte 7752 afférente à la « vente HLM » entrant dans le SIEG / comptes 70 sauf compte 703 + part du compte 7752 afférente à la « vente HLM »**

##### 3.1.1.2. Revenus des avances, prêts entre organismes HLM

A défaut de pouvoir affecter directement les financements aux opérations qu'ils financent, il semble possible d'envisager une affectation proportionnelle aux activités relevant du SIEG et du hors SIEG de la structure bénéficiaire de ces avances ou prêts, (cf. supra : répartition utilisée pour les produits financiers).

### 3.1.1.3. Prestations de services

La loi Elan du 23 novembre 2018 a élargi le champ des prestations entrant le SIEG aux services que les organismes HLM se rendent entre eux pour les besoins de leurs activités entrant dans le SIEG.

Dans la mesure du possible, une affectation directe de ces prestations sera réalisée.

Pour les prestations ayant une affectation mixte (SIEG et non SIEG), il semble envisageable de retenir une répartition proportionnelle des prestations entre organismes OHLM à partir des produits des activités de la structure bénéficiaire (cf. supra répartition pour les produits financiers).

## 3.2. Approche de la ventilation des charges

### 3.2.1. Affectation des charges directes

L'affectation des charges est la méthode à privilégier : affectation totale aux activités SIEG et hors SIEG.

Les charges directes sont celles qui peuvent être rattachées directement à une opération ou aux immeubles telles que les charges d'entretien, les primes d'assurance, les dotations aux amortissements, provisions et dépréciations, les achats selon leur destination, les charges d'intérêts des emprunts, etc.

La charge d'impôt sur les sociétés est entièrement affectée aux activités hors SIEG.

### 3.2.2. Affectation des charges communes

Comme pour la détermination du secteur fiscal ou pour la ventilation des charges et produits par activités (fiches 1 et 2), certaines charges ne peuvent être affectées en totalité directement à l'un des deux secteurs d'activités SIEG et hors SIEG.

Pour rappel, le bulletin officiel des impôts BOI-IS-CHAMP-30-30-10-20 prévoit, à défaut de disposer d'une comptabilité analytique, la possibilité de ventiler les charges indirectes au prorata des produits soumis ou non à l'impôt sur les sociétés.

Cette règle de tolérance fiscale ne semble pas opportune pour affecter les charges indirectes entre activités SIEG et activités hors SIEG puisque le présent guide propose déjà une ventilation des produits financiers et des produits exceptionnels entre activités SIEG et activités hors SIEG (cf. supra répartition des produits financiers).

A défaut de disposer d'une comptabilité analytique permettant d'affecter les charges communes entre activités SIEG et activités hors SIEG, il peut être retenu pour ces charges communes une ventilation à partir des produits des activités (comptes 70, hors récupération de charges locatives comptabilisée en compte 703

Il pourrait aussi être pertinent, si la « vente Hlm » (cession de logements locatifs à l'occupant ou autres ayants-droits- cf. articles L 443-7 et suivants du CCH) est récurrente et significative, de l'inclure dans le présent ratio :

### Ratio d'affectation aux activités SIEG =

**Comptes 70 (produits des activités SIEG sauf compte 703) + part du compte 7752 afférente à la « vente HLM » entrant dans le SIEG / comptes 70 sauf compte 703 + part du compte 7752 afférente à la « vente HLM »**

Quelques exemples de charges communes pouvant être ventilées avec ce ratio :

- Les charges de personnel, fournitures et administration de l'organisme ;
- Certaines charges externes et autres charges externes (comptes 61 et 62) ;
- Les dotations et reprises d'amortissements des bâtiments et matériels administratifs ainsi que des frais financiers sur emprunts contractés pour leur financement ;
- Les charges exceptionnelles qui ne peuvent être affectées en fonction de l'origine de l'opération principale (ou ayant une importance significative faible).

## 3.3. Fiches pratiques

COMPTES 701		SIEG	HORS SIEG	
		EXO IS	EXO IS	SOU MIS IS
7011	La vente de terrains à bâtir dans le cadre de zone d'aménagement concertée, lotissements, zone de restauration immobilière, résorption de l'habitat insalubre et opérations de rénovation urbaine est a priori hors SIEG et fiscalisée depuis 2020 avec la suppression de l'article 207-1-6° bis du CGI (sauf pour les OPH)			X
	La vente de terrains et les lotissements sont a priori hors SIEG et exonérée d'IS pour les OPH au titre de l'article 208 du CGI		X	
	Autres opérations de vente de terrains			X
7012-7013-7014	Les opérations d'accession dans lesquelles les acquéreurs (personnes physiques) de résidences principales disposent de ressources inférieures aux plafonds PLS + 11 % ou, dans la limite de 25 % des ventes, comprises entre les plafonds PLS + 11% et PLI + 11 %, sous réserve du respect par l'ensemble des conditions de sécurisation	X		
	Les autres opérations d'accession à la propriété ne répondant pas aux conditions ci-dessus + les opérations réalisées avec des investisseurs personnes physiques qui destinent les logements acquis à la location + les opérations de vente à des personnes morales HLM ou non (Association Foncière Logement, VEFA entre OLS sauf circonstances particulières, VEFA inversée) + les ventes de lots annexes vendus séparément du lot principal			X
	les opérations de ventes de locaux d'activité si annexes et accessoires à des ensembles d'habitation localitifs exonérés et nécessaires à la vie économique et sociale		X	
	les autres ventes de locaux d'activités			X
7017-7018	Les ventes d'autres immeubles			X

COMPTES 704		SIEG	HORS SIEG	
		EXO IS	EXO IS	SOU MIS IS
7041	Les produits locatifs issus des logements non conventionnés (au sens APL) sont hors SIEG sauf exceptions (par ex: art L.442-8-1)			X
	Jusqu'au 01/01/2020, les logements destinés à des personnes ayant des ressources comprises entre les plafonds PLS et PLI s'ils représentent moins de 10 % des logements sociaux détenus par l'organisme.	X		
	Jusqu'au 01/01/2020, les logements destinés à des personnes ayant des ressources ayant des ressources comprises entre les plafonds PLS et PLI, dès lors que le seuil de 10 % est dépassé.			X
	A compter du 01/01/2020, les logements destinés à des personnes ayant des ressources comprises entre les plafonds PLS et PLI sont hors SIEG, quel que soit le nombre des logements destinés à des personnes sous les plafonds PLI.			X
	Les loyers ainsi que les redevances perçus des gendarmeries ou autres casernes sont en principe hors SIEG			X
7042	Les suppléments de loyers ne concernent en principe que les logements conventionnés ou assimilés et relèvent donc de l'activité SIEG	X		
7043	Les logements bénéficiant d'un conventionnement et tous ceux ayant bénéficié d'un ancien financement avant le 5 Janvier 1977 (type HLMO, HBM, ILM,PSR, liste non exhaustive)	X		
7043	Les logements situés dans les Dom dès lors que le financement entraîne le respect des plafonds de loyers et de ressources	X		
7044	<i>Qu'ils bénéficient d'une exonération d'IS ou non, les loyers des locaux commerciaux ne sont pas considérés comme relevant d'une activité SIEG :</i>			
	** Si les locaux annexes et accessoires sont considérés nécessaires à la vie économique et sociale des quartiers		X	
	** Si les locaux annexes et accessoires ne sont pas considérés nécessaires à la vie économique et sociale mais ces loyers entrent dans la franchise de 5% des recettes totales de l'organisme		X	
	Les loyers des locaux commerciaux ne répondant pas aux conditions ci-dessus (dépassement de la franchise de 5% des recettes totales et les loyers des autres locaux [non annexes ou non accessoires] ou non nécessaires à la vie de ces ensembles de logements)			X
7045	<i>Les loyers des garages et parkings suivent en principe le même régime que le lot principal :</i>			
	**Rattachés à des logements conventionnés ou relevant de l'activité SIEG	X		
	**Rattachés à des logements ne relevant pas de l'activité SIEG			X
	Les loyers des garages et parkings situés dans des immeubles de logements conventionnés mais non rattachés à la location d'un logement sont hors SIEG même si elles peuvent bénéficier d'une exonération d'IS.		X	
	Les loyers d'un parc de stationnement isolé sont hors SIEG et fiscalisés			X
	Les loyers des parkings, garages annexes à des locaux commerciaux suivent le régime fiscal des locaux commerciaux		X	X
7046	Relèvent en principe du SIEG les logements foyers ou résidences sociales conventionnés définis à l'article L351-2 du CCH, les places de centres d'hébergement et de réinsertion visées à l'article L345-1 du code de l'action sociale et des familles et le cas échéant les logements meublés, ou non, louées à certaines associations ou CCAS; Il en est de même des foyers dont le financement est antérieur au 05/01/1977 (type HLMO par exemple)	X		
7046	Relèvent du SIEG les logements situés dans des "résidences étudiants" dès lors qu'elles sont destinées à des étudiants dont les revenus sont inférieurs aux plafonds PLS	X		
70471	Les logements en location-accession agréée : il s'agit de la part locative de la redevance mensuelle en PSLA	X		
	La part locative de la redevance mensuelle des logements en location-accession non agréée			X
70472	Les loyers des invendus de l'accession (location temporaire en vue de la vente) : Dès lors qu'il n'y a pas de conventionnement, ces produits ne peuvent pas entrer dans le SIEG			X
7048	Les produits issus des indemnités d'occupation (occupants sans titre) suivent le traitement du logement : SIEG (et exonération d'IS) ou hors SIEG donc soumis à l'IS	X		X

COMPTES 706		SIEG	HORS SIEG	
		EXO IS	EXO IS	SOU MIS IS
7061-7062	Il s'agit de services accessoires ou rémunérations de prêts qui peuvent prétendre au statut SIEG dans la mesure où ils se rapportent à des opérations soumises à des conditions de plafonds de ressources	X		
70631	Prestations de services techniques ou de maîtrise d'ouvrage facturées aux SCI /SCCV constituées entre OLS : SIEG ou hors SIEG selon la nature de l'opération réalisée	X		X
	Prestations réalisées pour une société sous égide constituée avec au moins un opérateur non OLS		X	X
70632-70638	Prestations de services à personnes physiques et autres produits : Il s'agit principalement des contrats à prestations de services (CPS) et des prestations ou facturations de travaux modificatifs après la livraison des logements			X
7064	Prestations de maîtrise d'ouvrage, prestations commerciales et prestations administratives entre organismes HLM rendues pour les besoins des activités relevant du service d'intérêt économique général	X		
	Prestations de maîtrise d'ouvrage (prestations techniques) au profit d'un autre bailleur social (association, communes) pour une opération de logement social	X		
	Autres prestations, par exemple prestations administratives rendues à des bailleurs qui n'ont pas le statut OHLM ou prestations à un autre OHLM pour une opération hors SIEG			X
7065	Syndic de copropriétés : opérations relevant du SIEG (cf. art. L.411-2 du CCH, 11ème alinéa)	X		
	Syndic de copropriétés : autres cas			X
7066	Gestion de logements locatifs sociaux pour compte de tiers (OHLM, SEM immobilières, Etat, collectivités - dans le cadre de la réglementation en vigueur) ou de logements dans des copropriétés en difficultés (cf. art. L 411-2, 11ème alinéa du CCH)	X		
	Autres cas de gestion d'immeubles pour compte de tiers			X
70671	Gestion des SCCC : il s'agit des prestations de gestion qui peuvent prétendre au statut SIEG dans la mesure où les prêts étaient soumis à des conditions de respect de plafonds.	X		
70672	Gestion des prêts des SCCC : cette activité peut prétendre au statut SIEG dans la mesure où les prêts étaient soumis à des conditions de respect des ressources.	X		
7068	Les autres prestations sont a priori hors SIEG			X

COMPTES 708-713-72-74-75		SIEG	HORS SIEG	
		EXO IS	EXO IS	SOU MIS IS
7081-7082	Compte tenu de la nature des produits annexes enregistrés à ces comptes (location de jardins, d'antennes, emplacements publicitaires...), ceux-ci sont hors SIEG (même s'ils peuvent le cas échéant bénéficier d'une exonération fiscale IS)		X	X
	Les produits de location de biens mobiliers et les prestations de services fournies à des locataires de logements entrant dans le SIEG pourront eux même être positionnés en SIEG	X		X
7085	Remboursements des frais d'administration des immeubles en gérance (foyers, résidences sociales) relèvent du SIEG ou du hors SIEG selon le rattachement du foyer	X		X
7086	Il s'agit de la récupération des charges de gestion imputables à d'autres organismes : SIEG ou hors SIEG selon la nature des immeubles concernés	X		X
7088	La contribution des locataires aux travaux d'économie d'énergie est SIEG si le logement occupé est SIEG, sinon hors SIEG	X		X
	La vente d'électricité issue de l'exploitation de panneaux photovoltaïques est en principe hors SIEG même si elle peut bénéficier de l'exonération d'IS		X	X
7133	Production stockée ou déstockage "Immeubles en cours": affectation directe selon nature de l'opération et des immeubles concernés (neutralisation des achats)	X		X
7135	Production stockée ou déstockage "Immeubles achevés": affectation directe selon nature de l'opération et des immeubles concernés (cf. ventes)	X		X
72	Affectation selon l'opération de destination	X	X	X
743	Subventions d'exploitation : affectation selon la nature de l'opération concernée	X	X	X
744	Subventions pour gros entretien : affectation selon la nature des immeubles concernés	X	X	X
751	Redevances pour concessions, brevets, licences....			X
754	Remboursements de frais de liquidation relatif à une opération d'accession : principalement SIEG si opération sous plafonds de ressources sinon hors SIEG (activité en voie d'extinction)	X		X
755	Quote part des résultats des opérations faites en commun : SIEG si elles sont faites uniquement entre OHLM et dans le cadre des opérations entrant dans le champ du SIEG (sinon hors SIEG)	X		X
758	Les produits des CEE : SIEG si obtenus dans le cadre de travaux sur les logements SIEG. Sinon, hors SIEG.	X		X
7583	Produits de mutualisation (type de produits actuellement suspendu)	X		

COMPTES 76-77-78-79		SIEG	HORS SIEG	
		EXO IS	EXO IS	SOU MIS IS
761	Revenus des titres de participation détenus par un organisme HLM (sous réserve de l'application du régime de société mère)			X
7612	<i>Revenus des parts de SCCV-SCI</i>			
	**Si constituées d'OLS et si l'activité relève du SIEG	X		
	**Si constituées d'OLS et si l'activité ne relève pas du SIEG			X
	**Si non constituées en totalité d'OLS			X
7613-7618	Revenus des avances, prêts participatifs et autres entre organismes HLM: proposition d'affectation proportionnelle aux activités de l'organisme bénéficiaire	X		X
7621	Revenus des titres immobilisés (comptes 271 et 272)			X
76261-76262	Prêts accession	X		
7627	Revenus des créances immobilisées (comptes 275 et 276)	X	X	
763	Revenus des autres créances sur placements autorisés (trésorerie courante) : à répartir le cas échéant selon les produits des activités (hors compte 703 + compte 7752 -- Ventes HLM)	X	X	
764	Revenus de valeurs mobilières de placement (titres en compte 50) : à proratiser entre l'activité SIEG et non SIEG	X	X	
765	Escomptes obtenus : A répartir selon activité ou à proratiser	X	X	X
7688	Gains ou pertes sur swap d'intérêts : A priori SIEG si les dettes "swapée" sont afférentes à des immeubles relevant du SIEG. A défaut, proratiser entre activité SIEG et non SIEG	X		
771	L'affectation des produits exceptionnels sur opérations de gestion suit l'affectation de l'opération d'origine ou à défaut est proratisée.	X	X	X
7752	L'affectation des produits de cessions est liée à l'affectation des opérations concernées			
	**La vente de réserves foncières et de terrains nus (exonération d'IS pour les OPH article 208-6 du CGI)		X	X
	**La vente de logements HLM aux occupants, ayants droits, etc.,	X		X
	Les cessions de locaux d'activités si annexes et accessoires à des ensembles d'habitation locatifs exonérés et si nécessaires à la vie économique et sociale		X	
	Les autres cessions de locaux d'activité			X
	**Autres cessions d'immobilisations corporelles	X	X	X
7756	Le produit de cession suit le même régime que l'immobilisation financière sur laquelle porte la cession		X	
777	L'affectation des reprises de subventions suit l'affectation des opérations subventionnées	X	X	X
778	L'affectation des autres produits exceptionnels suit la ventilation des opérations d'origine	X	X	X
781-786	Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions doivent suivre l'affectation des opérations sur lesquelles portent les dotations d'origine	X	X	X
791	Les sommes inscrites à ces comptes suivent l'affectation SIEG hors SIEG de l'opération d'origine	X	X	X

## 4. Annexe : Textes de référence

- Décision de la commission Européenne du 20 décembre 2011 :  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012D0021&from=EN>
- Loi Egalité et citoyenneté du 27 janvier 2017-cf.article 136 :  
[https://www.legifrance.gouv.fr/jo\\_pdf.do?id=JORFTEXT000033934948](https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000033934948)
- Loi dite Macron sur le cas particulier des « VEFA inversée » (LOI du 6 aout 2015)- Cf. article 98  
[https://www.legifrance.gouv.fr/jo\\_pdf.do?id=JORFTEXT000030978561](https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000030978561)
- Loi Elan n° 2018-1021 publiée le 24 Novembre 2018- Cf. article 88  
<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2018/11/23/TERL1805474L/jo/texte>
- Article 207 du CGI : [article 207 du CGI](#)
- Bulletin officiel des impôts [BOI-IS-CHAMP-30-30-10-20200330](#)
- Arrêté ministériel du 30 Novembre 2017 publié le 13 décembre 2017 (Ministère de la cohésion des territoires) : texte  
[https://www.legifrance.gouv.fr/jo\\_pdf.do?id=JORFTEXT000036191781](https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000036191781)
- Avis du 22 novembre 2017 de la Direction générale de l'aménagement, du logement et de la nature venant compléter l'instruction comptable et budgétaire M31 pour les OPH à comptabilité publique : texte  
<https://www.bulletin-officiel.developpement-durable.gouv.fr/notice?id=Bulletinofficiel-0030009&reqId=7e2ac10a-4d02-4179-9e43-047fdf2bb87c&pos=20>