

Définition de « contrat de location » — Droits de substitution (IFRS 16 *Contrats de location*)

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la façon d'apprécier si un contrat contient un contrat de location. Le Comité a été saisi de la question de savoir comment apprécier si :

- a. un contrat visant l'utilisation de plusieurs biens similaires contient un contrat de location (c'est-à-dire en tenant compte de chacun des bien pris isolément ou de tous les biens pris collectivement) ;
- b. un contrat contient un contrat de location en application d'IFRS 16 lorsque le fournisseur a un droit de substitution et que ce droit fait en sorte que le fournisseur :
 - i. a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation ;
 - ii. ne tirerait pas des avantages économiques de l'exercice de ce droit tout au long de la durée d'utilisation.

Définition de « contrat de location »

Selon le paragraphe 9 d'IFRS 16, « [u]n contrat est ou contient un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie ». Selon le paragraphe B9 d'IFRS 16, un contrat répond à la définition d'un contrat de location si, tout au long de la durée d'utilisation, le client détient les deux droits suivants :

- a. le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien déterminé ;
- b. le droit de décider de l'utilisation du bien déterminé.

La durée d'utilisation est l'« [i]ntervalle de temps total (y compris les intervalles non consécutifs) durant lequel un bien est utilisé pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client » (annexe A d'IFRS 16).

Le paragraphe B12 d'IFRS 16 indique que « l'appréciation visant à déterminer si un contrat contient un contrat de location doit être portée à l'égard de chacune des composantes qui pourrait constituer une composante locative distincte » et comporte un renvoi au paragraphe B32 d'IFRS 16 où sont données des indications sur la séparation des composantes locatives. Selon le paragraphe B32, le droit d'utiliser un bien sous-jacent est une composante locative distincte si les conditions suivantes sont réunies :

- a. le preneur peut tirer avantage de l'utilisation du bien sous-jacent pris isolément ou en combinaison avec d'autres ressources qui lui sont aisément disponibles ;
- b. le bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents prévus au contrat et n'y est pas étroitement lié.

Bien déterminé

La première condition qu'un contrat doit remplir pour répondre à la définition d'un contrat de location est que le client contrôle l'utilisation d'un bien déterminé. Les paragraphes B13 à B20 d'IFRS 16 fournissent des modalités d'application concernant le bien déterminé.

Le paragraphe B13 précise ce qui suit : « Le bien est habituellement déterminé par sa mention explicite au contrat. Toutefois, un bien peut aussi se trouver implicitement déterminé au moment où il est mis à la disposition du client. »

Or, « [s]i le fournisseur a le droit substantiel de remplacer le bien tout au long de la durée d'utilisation, le client ne détient pas le droit d'utiliser un bien déterminé, même si ce dernier est explicitement mentionné » (paragraphe B14). Dans ce cas, c'est le fournisseur — et non le client — qui contrôle l'utilisation du bien. Par conséquent, il n'y a pas de bien déterminé ; le contrat ne contient pas de contrat de location.

Selon le paragraphe B14, pour qu'un droit de substitution soit *substantiel*, il faut que les deux conditions suivantes soient réunies :

- a. le fournisseur a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, le client ne peut pas empêcher le fournisseur de remplacer le bien et le fournisseur a aisément accès à un bien de remplacement ou il peut en fournir un dans un délai raisonnable) ;
- b. l'exercice du droit de substitution fournirait un avantage économique au fournisseur (c'est-à-dire que les avantages économiques attendus de la substitution du bien excèdent les coûts associés à celle-ci).

Le paragraphe B16 précise, entre autres, que pour apprécier si le droit de substitution du fournisseur est substantiel, l'entité ne doit pas tenir compte des événements futurs dont, à la date de passation du contrat, la survenance n'est pas considérée comme probable.

Selon les dispositions des paragraphes B15 à B18, le droit de substitution d'un fournisseur *n'est pas* substantiel (ou n'empêche pas le client de détenir le droit d'utiliser un bien déterminé) dans chacune des situations suivantes :

- a. le fournisseur a le droit ou l'obligation de remplacer le bien seulement à une date donnée ou lorsque se produit un événement donné, ou encore à compter de cette date ou de cet événement;
- b. le fournisseur tirerait un avantage économique de l'exercice de son droit uniquement en cas de survenance d'un événement futur qui, à la date de passation du contrat, n'est pas considérée comme probable ;
- c. le fournisseur n'a le droit ou l'obligation de remplacer le bien qu'aux fins de sa réparation ou de sa maintenance, s'il ne fonctionne pas correctement ou qu'une mise à niveau technique est offerte.

Au paragraphe B17, on indique que les coûts associés à la substitution sont généralement plus élevés que les avantages associés à cette substitution lorsque le bien se trouve chez le client ou à tout autre endroit que chez le fournisseur.

Les raisons qui sous-tendent l'élaboration par l'IASB de dispositions sur le droit de substitution sont exposées aux paragraphes BC112 à BC115 de la base des conclusions d'IFRS 16. Selon le paragraphe BC113, l'IASB souhaitait, au moyen d'indications, établir une distinction entre :

- a. d'une part, les droits de substitution qui ont pour conséquence qu'il n'existe pas de bien déterminé, parce que l'utilisation du bien est contrôlée par le fournisseur plutôt que le client ;
- b. d'autre part, les droits de substitution qui ne modifient pas la substance ou le caractère du contrat, parce que leur exercice par le fournisseur n'est pas probable, ou n'est pas faisable sur le plan pratique ou économique.

Il est ensuite expliqué, toujours au paragraphe BC113, qu'au moment de l'élaboration d'IFRS 16, l'IASB était d'avis que « dans bien des cas, il sera clair que le fournisseur ne tire aucun avantage de l'exercice d'un droit de substitution en raison des coûts qu'il lui faudrait engager pour remplacer un bien ».

Selon le paragraphe B19, lorsque le client ne peut pas facilement déterminer si le fournisseur détient un droit de substitution substantiel, il doit présumer que le droit de substitution du fournisseur, le cas échéant, *n'est pas* substantiel. Au paragraphe BC115, il est indiqué que :

- a. « [I]es parties prenantes ont dit craindre que, dans certains cas, il soit difficile, voire impossible, pour un client de déterminer si le droit de substitution d'un fournisseur est substantiel », ce à quoi vient répondre le paragraphe B19 ;
- b. « l'IASB estime que si les droits de substitution sont substantiels, cela sera relativement clair compte tenu des faits et des circonstances ».

Par conséquent, le Comité a souligné que les dispositions des paragraphes B13 à B19 font en sorte qu'il serait particulièrement difficile pour un client de conclure qu'il n'y a pas de bien déterminé lorsqu'un bien est mentionné explicitement ou implicitement.

Le Comité a aussi fait remarquer que la question de savoir si le droit d'un fournisseur de remplacer le bien est substantiel *tout au long de la durée d'utilisation*, comme l'exige le paragraphe B14, requiert l'exercice du jugement. Le paragraphe B14(a) précise que même lorsque le fournisseur n'a pas déjà un bien de remplacement, s'il peut en fournir un dans un délai raisonnable, il a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation. Ainsi, le terme « tout au long de la durée d'utilisation » ne signifie pas en tout temps pendant cette durée.

Application des dispositions d'IFRS 16 à la mise en situation décrite dans la demande

Dans la mise en situation décrite dans la demande :

- a. *un client conclut avec un fournisseur un contrat de 10 ans visant l'utilisation de 100 nouveaux biens similaires (des batteries utilisées dans des autobus électriques). Le client utilise chaque batterie avec d'autres ressources qui lui sont aisément disponibles (chaque batterie est utilisée dans un autobus que le client possède ou qu'il loue auprès d'une partie non liée au fournisseur) ;*
- b. *on présume que le fournisseur a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée du contrat, de sorte que la condition énoncée au paragraphe B14(a) est remplie ;*
- c. *si une batterie devait être remplacée, le fournisseur serait tenu d'indemniser le client pour la perte de revenus ou les coûts engagés pendant le remplacement. La question de savoir si le remplacement fournit un avantage économique au fournisseur à un moment précis dépend à la fois du montant de l'indemnité payable au client et de la condition de la batterie ;*
- d. *au moment de la passation du contrat, il est prévu que le fournisseur ne tirerait pas d'avantages économiques du remplacement d'une batterie utilisée moins de trois ans, mais qu'il en tirerait du remplacement d'une batterie utilisée au moins trois ans.*

Appréciation visant à déterminer si un contrat visant l'utilisation de plusieurs biens similaires contient un contrat de location

Dans la mise en situation décrite dans la demande :

- a. le client peut tirer parti de l'utilisation de chaque bien (une batterie) en le combinant avec d'autres ressources (un autobus) à sa disposition ;
- b. chaque batterie ne dépend pas fortement des autres batteries prévues au contrat et n'y est pas étroitement liée.

Par conséquent, le Comité a conclu que, dans la mise en situation décrite dans la demande, l'appréciation du client visant à déterminer si le contrat contient un contrat de location — dont la question de savoir si le droit de substitution du fournisseur est substantiel — est portée, en application du paragraphe B12, à l'égard de chacune des composantes qui pourrait constituer une composante locative distincte, c'est-à-dire pour chaque batterie.

Bien déterminé

Dans la mise en situation décrite dans la demande, chaque batterie est déterminée. Même si le bien n'est pas mentionné explicitement dans le contrat, la batterie serait implicitement déterminée au moment où elle est mise à la disposition du client. Par conséquent, le Comité a fait observer que, à moins que le fournisseur ne détienne le droit substantiel de remplacer la batterie tout au long de la durée d'utilisation, chaque batterie est un bien déterminé.

Selon la mise en situation décrite dans la demande, la condition énoncée au paragraphe B14(a), à savoir que le fournisseur a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation, est présumée être remplie. Le Comité a toutefois fait remarquer que, du fait qu'il n'y a pas d'avantages économiques attendus du remplacement d'une batterie si le fournisseur exerce son droit de substitution dans les trois premières années du contrat, la condition énoncée au paragraphe B14(b) n'est pas remplie tout au long de la durée d'utilisation. Par conséquent, le fournisseur n'a pas un droit substantiel de remplacer une batterie tout au long de la durée d'utilisation. L'exercice du jugement peut être nécessaire pour déterminer si un droit de substitution d'un fournisseur est substantiel pendant toute la durée d'utilisation. Toutefois, en ce qui concerne la mise en situation décrite dans la demande, le Comité a fait observer que les faits et circonstances exposés sont tels qu'il est clair que le droit du fournisseur n'est pas substantiel tout au long de cette période.

La conclusion du Comité

Le Comité a conclu que, dans la mise en situation décrite dans la demande, chaque batterie est un bien déterminé. Quant à la question de savoir si le contrat contient un contrat de location, le client appliquerait les dispositions des paragraphes B21 à B30 d'IFRS 16 pour apprécier si, tout au long de la durée d'utilisation, il a le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de chaque batterie et de décider de cette utilisation. Si le client conclut que le contrat contient un contrat de location, il applique les dispositions des paragraphes 18 à 21 d'IFRS 16 pour déterminer la durée du contrat de location.

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions d'IFRS 16 fournissent une base adéquate pour permettre à l'entité de savoir de quelle façon apprécier si le contrat contient un contrat de location et s'il existe un bien déterminé dans la mise en situation décrite dans la demande. Il a donc décidé de ne pas ajouter de projet de normalisation au programme de travail.