

Droits d'exploitation du sous-sol (IFRS 16)

Juin 2019

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant un contrat particulier qui vise des droits d'exploitation du sous-sol. Selon le contrat décrit dans la demande, un exploitant de pipelines (le client) obtient le droit d'installer un oléoduc dans un espace souterrain pour une période de 20 ans en échange d'une contrepartie. Le contrat précise l'emplacement et les dimensions (parcours, largeur et profondeur) exacts de cet espace. Le propriétaire foncier conserve le droit d'utiliser le terrain de surface au-dessus de l'oléoduc, mais ne peut pas accéder à l'espace souterrain spécifié ni en changer l'utilisation pendant la durée d'utilisation de 20 ans. Le client a le droit d'effectuer des inspections, des réparations et des travaux d'entretien (ce qui comprend le remplacement de sections endommagées de l'oléoduc, lorsque nécessaire).

Le Comité a été saisi de la question de savoir si l'entité applique IFRS 16 *Contrats de location*, IAS 38 *Immobilisations incorporelles* ou d'autres normes IFRS pour le traitement comptable du contrat.

Quelle est la norme IFRS que l'entité prend en considération en premier ?

Selon le paragraphe 3 d'IFRS 16, l'entité est tenue d'appliquer IFRS 16 à tous les contrats de location, à quelques exceptions près. Le paragraphe 9 d'IFRS 16 indique qu'« [à] la date de passation d'un contrat, l'entité doit apprécier si celui-ci est ou contient un contrat de location ».

S'agissant du contrat décrit dans la demande, le Comité a fait observer qu'aucune des exceptions énoncées aux paragraphes 3 et 4 d'IFRS 16 n'est applicable. Plus particulièrement, le Comité a fait remarquer que l'espace souterrain est un bien corporel. La question est donc de savoir si le contrat contient un contrat de location. Dans l'affirmative, IFRS 16 s'applique à ce contrat. Dans le cas contraire, l'entité devrait déterminer quelle autre norme IFRS s'applique.

Par conséquent, le Comité a conclu que l'entité détermine avant tout si le contrat contient un contrat de location au sens d'IFRS 16.

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, pour qu'un contrat réponde à la définition d'un contrat de location, le client doit détenir, tout au long de la durée d'utilisation, 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.

Bien déterminé

Les paragraphes B13 à B20 d'IFRS 16 fournissent des modalités d'application concernant le bien déterminé. Selon le paragraphe B20, « [u]ne partie de la capacité d'un bien constitue un bien déterminé si elle est physiquement distincte ». Toutefois, « [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 » (paragraphe B14).

S'agissant du contrat décrit dans la demande, le Comité a fait observer que l'espace souterrain spécifié est physiquement distinct du reste du terrain. Le contrat fournit des précisions sur l'oléoduc, à savoir son parcours, sa largeur et la profondeur à laquelle il se trouve ; ces caractéristiques définissent ainsi un espace souterrain physiquement distinct. Le fait que l'espace soit souterrain n'a pas en soi d'incidence sur la question de savoir s'il s'agit d'un bien déterminé. L'espace souterrain spécifié est physiquement distinct, de la même façon que le serait un espace spécifié se trouvant à la surface du sol.

Le propriétaire foncier ne détient pas le droit de remplacer l'espace souterrain pendant la durée d'utilisation. Par conséquent, le Comité a conclu que l'espace souterrain spécifié est un bien déterminé au sens des paragraphes B13 à B20 d'IFRS 16.

Droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation

Les paragraphes B21 à B23 d'IFRS 16 fournissent des modalités d'application concernant le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation d'un bien déterminé tout au long de la durée d'utilisation. Selon le paragraphe B21, le client peut détenir ce droit du fait, par exemple, qu'il a l'usage exclusif du bien déterminé tout au long de sa durée d'utilisation.

S'agissant du contrat décrit dans la demande, le Comité a fait observer que le client détient le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'espace souterrain spécifié tout au long de la durée d'utilisation de 20 ans. Le client a l'usage exclusif de l'espace souterrain spécifié tout au long de la durée d'utilisation.

Droit de décider de l'utilisation

Les paragraphes B24 à B30 d'IFRS 16 fournissent des modalités d'application concernant le droit de décider de l'utilisation d'un bien déterminé tout au long de la durée d'utilisation. Le paragraphe B24 précise que le client détient ce droit dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- a. il a le droit de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser tout au long de la durée d'utilisation ;
- b. les décisions pertinentes quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser sont prédéterminées et le client (i) a le droit d'exploiter le bien tout au long de la durée d'utilisation, sans que le fournisseur puisse changer les consignes d'exploitation, ou (ii) a conçu le bien d'une façon qui prédétermine comment l'utiliser et à quelle fin l'utiliser tout au long de la durée d'utilisation.

S'agissant du contrat décrit dans la demande, le Comité a fait observer que le client détient le droit de décider de l'utilisation de l'espace souterrain spécifié tout au long de la durée d'utilisation de 20 ans, parce que les conditions du paragraphe B24(b)(i) sont remplies. Les décisions quant à savoir comment et à quelle fin l'espace souterrain spécifié sera utilisé (c'est-à-dire pour abriter un oléoduc dont les dimensions et le parcours sont spécifiés) sont prédéterminées dans le contrat. Le client détient le droit d'exploiter l'espace souterrain spécifié, puisqu'il peut effectuer des inspections, des réparations et des travaux d'entretien. Le client prend toutes les décisions quant à l'utilisation qui peut être faite de l'espace souterrain spécifié pendant la durée d'utilisation de 20 ans.

Par conséquent, le Comité a conclu que le contrat décrit dans la demande contient un contrat de location au sens d'IFRS 16. Le client appliquerait donc IFRS 16 pour le traitement comptable de ce 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 déterminer le traitement comptable du contrat décrit dans la demande. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter cette question au programme de normalisation.