

IFRS 16 Contrats de location et IAS 16 Immobilisations corporelles

Durée du contrat de location et durée d'utilité des améliorations locatives (IFRS 16 et IAS 16)

Novembre 2019

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant des contrats de location résiliables ou renouvelables.

Le contrat de location résiliable décrit dans la demande d'éclaircissement ne stipule pas une durée précise ; il se poursuit indéfiniment jusqu'à ce que l'une ou l'autre des parties signifie son intention d'y mettre fin. Il prévoit un délai de préavis, par exemple de moins de 12 mois, et aucune partie n'est tenue de verser un paiement au moment de la résiliation. Le contrat de location renouvelable décrit dans la même demande prévoit une période initiale et son renouvellement indéfini après cette période initiale jusqu'à ce que l'une ou l'autre des parties y mette fin.

Le Comité a été saisi de la question de savoir :

- a. comment déterminer la durée d'un contrat de location résiliable ou renouvelable. Plus particulièrement, on cherche à savoir si, lorsqu'elle applique le paragraphe B34 d'IFRS 16 et détermine si elle ne s'expose « tout au plus qu'à une pénalité négligeable », l'entité tient compte de l'ensemble des facteurs économiques du contrat, et pas uniquement des pénalités relatives à la résiliation prévues au contrat. Ces facteurs peuvent comprendre, par exemple, le coût lié à l'abandon ou au démantèlement d'améliorations locatives ;
- b. si la durée d'utilité des améliorations locatives non amovibles est limitée ou non à la durée du contrat de location déterminée en application d'IFRS 16. Les améliorations locatives non amovibles sont, par exemple, les agencements acquis par le preneur et construits sur le bien sous-jacent qui est l'objet du contrat de location résiliable ou renouvelable. Le preneur n'utilisera les améliorations locatives et n'en tirera des avantages qu'au cours de la période pendant laquelle il utilise le bien sous-jacent.

Durée du contrat de location

Selon le paragraphe 18 d'IFRS 16, l'entité doit déterminer la durée du contrat de location comme étant le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable, auquel s'ajoutent les intervalles visés par (a) toute option de prolongation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer, et (b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.

Pour déterminer la durée du contrat de location et évaluer la durée de l'intervalle de temps durant lequel le contrat de location est non résiliable, l'entité doit, selon le paragraphe B34 d'IFRS 16, déterminer l'intervalle de temps durant lequel le contrat est exécutoire. Il est précisé dans ce paragraphe que « le contrat de location n'est plus exécutoire lorsque le preneur et le bailleur ont chacun le droit de le résilier sans la permission de l'autre partie et en ne s'exposant tout au plus qu'à une pénalité négligeable ».

Selon le paragraphe BC156, l'IASB est d'avis que « la durée du contrat de location devrait refléter l'attente raisonnable de l'entité quant au temps durant lequel elle utilisera le bien sous-jacent, car c'est cette approche qui fournit l'information la plus utile ».

Le Comité a fait remarquer que, lorsqu'elle applique le paragraphe B34 et détermine la période durant laquelle le contrat de location décrit dans la demande est exécutoire, l'entité prend en compte :

- a. l'ensemble des facteurs économiques du contrat, et pas uniquement des pénalités relatives à la résiliation prévues au contrat. Par exemple, si l'une ou l'autre des parties a un avantage économique à ne pas résilier le contrat de location — comme le fait qu'en cas de résiliation elle s'exposerait à une pénalité non négligeable — alors le contrat est exécutoire au-delà de la date à laquelle il peut être résilié ;
- b. le fait que les parties ont ou non chacune le droit de résilier le contrat de location sans la permission de l'autre partie et en ne s'exposant tout au plus qu'à une pénalité négligeable. En application du paragraphe B34, le contrat de location n'est plus exécutoire seulement lorsque les deux parties ont un tel droit. Par conséquent, si une seule partie a le droit de le résilier sans la permission de l'autre partie et en

ne s'exposant tout au plus qu'à une pénalité négligeable, le contrat est exécutoire au-delà de la date à laquelle il peut être résilié par cette partie.

Si l'entité conclut que le contrat est exécutoire au-delà du délai de préavis prévu par un contrat de location résiliable (ou de la période initiale d'un contrat de location renouvelable), elle applique alors les paragraphes 19 et B37 à B40 d'IFRS 16 pour déterminer si le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer l'option de résiliation du contrat de location.

Durée d'utilité des améliorations locatives non amovibles

Selon le paragraphe 50 d'IAS 16, une immobilisation corporelle (l'actif) doit être amortie sur sa durée d'utilité.

IAS 16 définit la durée d'utilité d'un actif comme étant [italique ajouté] « *la période pendant laquelle l'entité s'attend à pouvoir utiliser un actif* ; ou le nombre d'unités d'œuvre ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif ».

Les paragraphes 56 et 57 de cette norme énoncent des dispositions supplémentaires concernant la durée d'utilité d'un actif. Plus précisément, le paragraphe 56(d) précise que pour déterminer la durée d'utilité d'un actif, l'entité prend en considération « les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location ». Quant au paragraphe 57, il indique que « [l]a durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité » et qu'elle « peut être plus courte que sa vie économique ».

L'entité applique donc les paragraphes 56 et 57 d'IAS 16 pour déterminer la durée d'utilité des améliorations locatives non amovibles. Si la durée du contrat de location est plus courte que la durée de vie économique des améliorations locatives, l'entité détermine si elle s'attend à utiliser les améliorations locatives au-delà de la durée du contrat de location. Si elle ne s'attend pas à les utiliser au-delà de cette durée, elle conclut alors que, en application du paragraphe 57 d'IAS 16, la durée d'utilité des améliorations locatives non amovibles est la même que celle du contrat de location. Le Comité a fait observer que, en application des paragraphes 56 et 57 d'IAS 16, l'entité peut souvent arriver à cette conclusion dans le cas d'améliorations locatives qu'elle n'utilisera et dont elle ne tirera des avantages qu'au cours de la période pendant laquelle elle utilise le bien sous-jacent spécifié dans le contrat de location.

Interaction entre la durée du contrat de location et la durée d'utilité

Pour apprécier si le preneur a la certitude raisonnable de prolonger (ou de ne pas résilier) un contrat de location, l'entité tient compte, selon le paragraphe B37 d'IFRS 16, de tous les faits et circonstances pertinents qui font que le preneur a un avantage économique à le faire. Ces faits et circonstances comprennent les aménagements importants de locaux loués entrepris (ou qu'il est prévu d'entreprendre) au cours de la durée du contrat et dont le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque l'option de prolongation ou de résiliation du contrat de location sera exerçable (paragraphe B37(b)).

De plus, comme il a été souligné précédemment, l'entité prend en compte l'ensemble des facteurs économiques du contrat pour déterminer la période durant laquelle le contrat décrit dans la demande est exécutoire. Ces facteurs peuvent comprendre, par exemple, le coût lié à l'abandon ou au démantèlement d'améliorations locatives non amovibles. Si l'entité s'attend à utiliser des améliorations locatives non amovibles au-delà de la date à laquelle le contrat peut être résilié, l'existence de ces améliorations locatives permet de croire que l'entité pourrait s'exposer à une pénalité non négligeable si elle résiliait le contrat de location. Par conséquent, par application du paragraphe B34 d'IFRS 16, l'entité détermine si le contrat est exécutoire pendant au moins la durée d'utilité attendue des améliorations locatives.

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions d'IFRS 16 fournissent une base adéquate pour permettre à une entité de déterminer la durée des contrats de location résiliables ou renouvelables. Il a également conclu que les principes et les dispositions d'IAS 16 et d'IFRS 16 fournissent une base adéquate pour permettre à une entité de déterminer la durée d'utilité de toute amélioration locative non amovible se rapportant à un tel contrat. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter cette question au programme de normalisation.