RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-10-50-30-20170802
Date de publication : 02/08/2017

BIC - Amortissements - Règles de déduction - Comptabilisation des amortissements - Obligation de constater un amortissement minimal

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Amortissements
Titre 1 : Règles de déduction
Chapitre 5 : Comptabilisation des amortissements
Section 3 : Obligation de constater un amortissement minimal

Sommaire :

I. Nature de l'obligation
II. Étendue de l'obligation
A. Entreprises visées
B. Éléments concernés
III. Caractères de l'obligation
IV. Sanction
V. Appréciation de l'obligation minimale d'amortissement au regard de la réévaluation légale issue de l'article 238 bis J du CGI
A. Situation des biens à réévaluer au regard de l'amortissement déjà pratiqué au moment de la réévaluation
B. Définition de l'insuffisance d'amortissement après réévaluation
C. Aménagement du montant de l'amortissement minimal après réévaluation lorsqu'une insuffisance a été constatée avant la réévaluation

1

L'article 39 B du code général des impôts (CGI) édicte l'obligation de constater un amortissement minimal.

I. Nature de l'obligation

10

À la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le système linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

II. Étendue de l'obligation

A. Entreprises visées

20

L'obligation a un caractère général. Elle concerne les collectivités relevant de l'impôt sur les sociétés et les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, selon un régime de bénéfice réel et s'applique indistinctement que l'exercice soit bénéficiaire ou déficitaire.

B. Éléments concernés

30

L'obligation s'applique aux seules immobilisations qui se déprécient avec le temps et qui, à ce titre, peuvent faire l'objet d'un amortissement (immeubles, matériel, mobilier, agencements, brevets, etc.).

40

En particulier, l'article 39 B du CGI vise les immobilisations comprises à tort dans les frais généraux et dont le prix d'acquisition est rapporté aux résultats imposables soit spontanément par l'entreprise, soit à l'issue d'une vérification.

Lorsqu'une entreprise a comptabilisé à tort une immobilisation parmi ses frais généraux, deux situations doivent être distinguées selon que l'erreur ou l'omission trouve son origine soit au cours d'un exercice prescrit, c'est-à-dire antérieur à la période susceptible de faire l'objet d'un droit de reprise de l'administration, soit au titre d'un exercice non prescrit, c'est-à-dire compris dans cette période :

- si l'erreur ou l'omission trouve son origine dans un exercice prescrit à la date à laquelle elle a été révélée : conformément aux dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI, les corrections d'erreurs provenant de la déduction à tort au cours d'exercices prescrits de charges, qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé, restent sans influence sur le résultat imposable. Ainsi, le produit comptable résultant de cette correction n'est pas imposable. En contrepartie, la régularisation des amortissements qui auraient dû être pratiqués et les dotations ultérieures sur cet élément d'actif rectifié ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable ;

- si l'erreur ou l'omission trouve son origine dans un exercice non prescrit :

> sauf dans les cas manifestement abusifs (notamment lors de manquements exclusifs de bonne foi, erreurs répétées ou graves), les dispositions de l'article 39 B du CGI ne seront pas opposées ; ainsi, en cas de non-inscription à l'actif, par erreur, de dépenses de remplacement d'éléments constitutifs de composant, l'entreprise retrouvera son droit à pratiquer un amortissement dans les conditions de droit commun dès l'inscription à son actif (RM Chamant n° 8757, JO AN du 14 juin 1961, p. 1047-1048 et RM Sergheraert n° 8121, JO AN du 26 avril 1982, p. 1703).

S'agissant des conditions d'application de la RM Sergheraert, il peut être admis que l'entreprise déduise, au titre de l'exercice au cours duquel elle a régularisé ses écritures comptables, les annuités

d'amortissement linéaire ou dégressif qu'elle n'aurait pas pratiquées entre la date d'acquisition ou de création du bien et la date d'inscription à l'actif de son bilan de l'élément en cause. A cet égard, l'entreprise devra établir un plan d'amortissement à compter de la date d'entrée dans le patrimoine de cet élément d'actif dans les conditions prévues par les dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI. Conformément aux dispositions de l'article 39 B du CGI, la somme des amortissements pratiqués à la clôture de l'exercice d'inscription à l'actif des biens en cause ne pourra être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire depuis la date d'acquisition ou de création du bien et répartis sur la durée normale d'utilisation.

50

En revanche, la mesure ne s'applique pas à certains éléments d'actif qui, bien que faisant parfois l'objet d'amortissements, sont en réalité des comptes sans valeur réelle, dont la dépréciation est acquise dès l'engagement de la dépense. Il en est ainsi en particulier des frais de premier établissement, des frais d'augmentation du capital.

60

De même, les dispositions de l'article 39 B du CGI ne sont pas applicables aux dépenses pouvant être rangées parmi les frais généraux déductibles du bénéfice imposable de l'exercice de leur engagement.

Il en est ainsi, notamment :

- des dépenses d'acquisition du petit outillage à main de faible valeur (marteaux, pinces, etc.) ;

- des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en un état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période qui sert de base de calcul aux annuités d'amortissement.

Dès lors, les entreprises peuvent continuer à comprendre les dépenses dont il s'agit dans leurs frais généraux.

III. Caractères de l'obligation

70

Cette obligation doit être respectée au regard de chaque élément amortissable pris isolément et non pas par rapport à l'ensemble des immobilisations.

Aucune compensation déterminée ne peut, à cet égard, être établie entre l'excédent d'amortissement linéaire constaté sur un élément amortissable déterminé avec une insuffisance d'amortissement de même nature relevée sur un autre élément.

80

L'étendue de l'obligation dont il s'agit demeure limitée, même pour les éléments amortis d'après le système dégressif, à la seule constatation de l'amortissement linéaire, qui doit être calculé en fonction de la durée normale d'utilisation de l'élément considéré.

90

Le respect de cette obligation, qui doit être satisfaite à la clôture de chaque exercice, est apprécié avec souplesse en considérant, pour chaque bien, non pas l'annuité comptabilisée au titre de l'exercice considéré, mais la masse globale des amortissements pratiqués à une date déterminée.

100

Pour l'appréciation de cette règle, il convient de tenir compte des seuls amortissements constatés pour faire face à une dépréciation effective. Il s'ensuit que :

- pour les biens acquis en remploi, il y a lieu de faire abstraction des plus-values affectées à l'amortissement de ces biens en vertu de l'article 40 du CGI, étant entendu que l'amortissement linéaire à considérer, dans ce dernier cas, est celui afférent à la valeur du bien après imputation de la plus-value ;

- pour les biens amortissables réévalués dans le cadre des anciennes réévaluations légales (BOI-BIC-AMT-10-30-40), ce sont les amortissements linéaires appliqués à la valeur comptable nette résultant de la réévaluation qu'il importe de comparer à cette dernière valeur pour apprécier si l'obligation prévue à l'article 39 B du CGI a été ou non respectée ;

- pour les éléments d'actif des entreprises de presse financés en partie à l'aide de prélèvements sur les bénéfices ou de provisions répondant aux conditions de l'article 39 bis A du CGI et de l'article 39 bis B du CGI, les amortissements massifs pratiqués en comptabilité conformément à l'article 39 bis A du CGI et à l'article 39 bis B du CGI, ne sont pas à prendre en compte pour savoir s'il a été ou non satisfait à l'article 39 B du CGI (BOI-BIC-AMT-10-30-30-10 et BOI-BIC-PROV-60-60-10).

- pour les éléments ayant bénéficié de l'une des mesures de déduction pour investissement instituées respectivement par la loi n° 66-307 du 18 mai 1966 et la loi n° 68-877 du 9 octobre 1968 ou de l'aide fiscale à l'investissement issue de la loi n° 75-408 du 29 mai 1975 de finances rectificative pour 1975 et de la loi n° 75-853 du 13 septembre 1975 de finances rectificative pour 1975, ce sont les seuls amortissements calculés d'après la durée normale d'utilisation et appliqués à la valeur résiduelle des biens qu'il y a lieu de prendre en considération pour l'application de l'article 39 B du CGI.

110

L'application des principes rappelés ci-dessus entraîne les conséquences suivantes au regard de l'amortissement des biens.

120

En ce qui concerne les éléments amortissables selon le régime linéaire, l'annuité normale de l'exercice ne peut plus être différée sans contrevenir aux dispositions de l'article 39 B du CGI.

Cette faculté de différer tout ou partie de l'amortissement linéaire sans contrevenir aux dispositions de l'article 39 B du CGI subsiste également, d'une part, pour ceux des contribuables qui, tels les preneurs de baux à construction, conservent après l'entrée en vigueur de ce texte, la possibilité d'amortir sur une période plus courte que la durée normale d'utilisation des biens et d'autre part, pour les entreprises qui peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel en application notamment des dispositions de l'article 39 quinquies A du CGI et de l'article 39 quinquies F du CGI.

130

En ce qui concerne les biens ouvrant droit à un amortissement dégressif, les entreprises peuvent, bien entendu, sans contrevenir à l'article 39 B du CGI, non seulement différer la fraction de l'annuité dégressive excédant l'annuité linéaire, mais encore se dispenser de pratiquer l'annuité linéaire elle-même lorsque l'amortissement global comptabilisé au cours des exercices précédents excède le montant cumulé de l'amortissement linéaire calculé à la clôture de l'exercice en cause.

135

Exemple d'application de la constatation obligatoire d'un amortissement minimal :

Soit une entreprise ayant acquis le 1er janvier N un bien amortissable en dix ans suivant le système dégressif (taux d'amortissement : 10 % x 2,25 = 22,50 %) et dont le prix de revient ressort à 1 000 €.

Les annuités dégressives théoriques se calculent ainsi :

- N : 1 000 € x 22,50 % = 225 € ;

- N+1 : (1 000 € - 225 €) x 22,50 % = 174 € ;

- N+2 : [1 000 € - (225 € + 174 €)] x 22,50 % = 135 €.

On suppose qu'à la clôture de ces trois exercices, l'entreprise limite les annuités effectivement pratiquées à 150 €, 90 € et 80 €.

Elle a cependant respecté l'obligation de l'amortissement minimal à chacune des dates précitées :

- exercice N :

- amortissement linéaire minimal : 100 € ;

- amortissement dégressif pratiqué : 150 €.

- exercice N+1 :

- amortissement linéaire minimal : 100 € + 100 € = 200 € ;

- amortissement dégressif pratiqué : 150 € + 90 € = 240 €.

- exercice N+2 :

- amortissement linéaire minimal : 100 € + 100 € + 100 € = 300 € ;

- amortissement dégressif pratiqué : 150 € + 90 € + 80 € = 320 €.

IV. Sanction

140

Faute de respecter l'obligation édictée par le premier alinéa de l'article 39 B du CGI, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée.

150

La perte du droit à déduction est définitivement acquise dès la clôture des résultats de l'exercice au cours duquel l'ensemble des amortissements cumulés s'avère inférieur au montant des amortissements linéaires.

160

Il s'ensuit :

- d'une part, que la valeur comptable résiduelle à retenir pour le calcul des annuités d'amortissement dégressif des exercices suivants doit être diminuée du montant de l'amortissement différé en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI ;

- d'autre part, qu'après la durée normale d'utilisation des biens correspondants ou lors de la mise hors service de ces mêmes éléments, l'amortissement irrégulièrement différé ne peut pas être admis en déduction des bénéfices.

170

Par contre, si aucune déduction n'est admise à quelque moment que ce soit au titre des amortissements irrégulièrement différés, ces amortissements sont, en vertu des dispositions prévues au a du 2 de l'article 39 duodecies du CGI, soumis au même régime fiscal que les amortissements admis en déduction des bénéfices imposables. Par voie de conséquence, les plus-values à court terme éventuellement dégagées lors de la cession d'éléments ayant fait l'objet d'un amortissement irrégulièrement différé doivent être augmentées des amortissements différés correspondants. Quant aux moins-values à court terme enregistrées sur ces éléments elles doivent, le cas échéant, être diminuées des mêmes amortissements.

(180 à 190)

V. Appréciation de l'obligation minimale d'amortissement au regard de la réévaluation légale issue de l'article 238 bis J du CGI

200

Conformément aux dispositions de l'article 39 B du CGI la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut, à la clôture de chaque exercice, être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés selon le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Le même article précise qu'à défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée.

En cas de réévaluation des immobilisations amortissables au 31 décembre 1976, l'application de ces dispositions soulève deux difficultés : la première concerne la situation des biens à réévaluer au regard de l'amortissement déjà pratiqué au moment de la réévaluation ; la seconde est relative à la définition de l'insuffisance d'amortissement après réévaluation.

A. Situation des biens à réévaluer au regard de l'amortissement déjà pratiqué au moment de la réévaluation

210

Pour un élément réévaluable déterminé, une insuffisance d'amortissement par rapport à l'amortissement minimal au 31 décembre 1976 entraîne une valeur réévaluée nécessairement supérieure à la valeur qui sert de base à l'amortissement déductible du point de vue fiscal. Cette dernière valeur est, en effet, déterminée sous déduction des amortissements différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B du CGI.

Comme la valeur réévaluée sert de nouvelle base à l'amortissement comptable à pratiquer au cours de la période résiduelle d'utilisation, l'augmentation de cette valeur par rapport à l'ancienne valeur nette comptable de l'élément réévalué concourt, à due concurrence, à un accroissement des charges d'exploitation.

Corrélativement, est également majorée la plus-value de réévaluation directement inscrite au compte de provision spéciale.

Le rapport de cette provision aux résultats comptables au fur et à mesure de la constatation de la dépréciation définitive des éléments réévalués compense le supplément de charge d'amortissement qui entre dans la formation des résultats après réévaluation.

Mais cette compensation n'est que partielle. En effet, l'excédent de l'amortissement comptable n'est repris, par le biais du rapport de la provision spéciale, que pour une part qui fait abstraction de l'insuffisance d'amortissement constatée au 31 décembre 1976.

Le premier alinéa du I de l'article 171 de l'annexe II au CGI (périmé au 1er juillet 1979) a pour effet d'assurer, dans cette situation, une exacte compensation des suppléments de produits et de charges générés par la réévaluation.

À cette fin, il dispose que les amortissements différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B du CGI, à la date du 31 décembre 1976 ou à la clôture de l'exercice en cours à cette date, sont ajoutés aux résultats imposables des exercices clos postérieurement suivant les modalités édictées au II de l'article 238 bis J du CGI pour le rapport de la provision spéciale de réévaluation (BOI-BIC-AMT-10-30-40 au I-B-1-b § 140 et suiv.).

220

Exemple : Au 31 décembre 1976, une immobilisation acquise cinq ans auparavant pour un prix de revient de 50 000 € et amortissable en dix ans selon un régime linéaire, a été amortie à concurrence de 20 000 € seulement. La dépréciation ainsi pratiquée fait apparaître une insuffisance d'amortissements de 5 000 €, différés en méconnaissance de l'article 39 B du CGI.

En admettant un coefficient effectif de réévaluation de 1,5, la neutralisation fiscale des effets de la réévaluation au cours de la période d'utilisation résiduelle est assurée globalement comme suit :

- augmentation des charges fiscalement déductibles :

- nouvelle base d'amortissement (a) :

(50 000 € - 20 000 €) x 1,5 = 45 000 €,

- amortissement résiduel déductible en l'absence de réévaluation (b) :

50 000 € - (20 000 € + 5 000 €) = 25 000 €,

- différence (a - b) = 20 000 € ;

- augmentation des éléments imposables :

- valeur réévaluée (a) :

(50 000 € - 20 000 €) x 1,5 = 45 000 €,

- valeur nette comptable non réévaluée (b) :

(50 000 € - 20 000 €) = 30 000 €,

- provision spéciale [a - b] (c) = 15 000 €,

- insuffisance d'amortissement au 31 décembre 1976 (d) = 5 000,

- total (c + d) = 20 000 €.

B. Définition de l'insuffisance d'amortissement après réévaluation

230

En vertu de l'article 171 E de l'annexe II au CGI, les valeurs nettes réévaluées des immobilisations amortissables sont déterminées par application distincte du coefficient effectif de réévaluation aux valeurs d'origine (ou précédemment réévaluées) d'une part, et aux amortissements cumulés correspondants, d'autre part.

En raison de cette présentation comptable, l'article 171 J de l'annexe II au CGI ajuste les termes de la comparaison à effectuer pour apprécier si l'obligation d'amortissement minimal est ou non remplie à la clôture de chaque exercice postérieur à la réévaluation.

Par application de ce dernier article, le calcul d'une insuffisance d'amortissement au sens de l'article 39 B du CGI s'opère en comparant la somme des amortissements réévalués et ceux pratiqués depuis la réévaluation, au montant cumulé des amortissements linéaires déterminés en retenant comme base de calcul la valeur d'origine réévaluée de l'immobilisation concernée.

240

Exemple : C'est ainsi que, pour deux immobilisations d'un même prix initial de 15 000 €, amorties au 31 décembre 1976 :

- l'une (A) au linéaire sur dix ans à hauteur de 50 % ;

- l'autre (B) au dégressif sur cinq ans à concurrence de 40 %,

la comparaison indiquée au premier alinéa de l'article 39 B du CGI s'établit comme suit.

Hypothèse : coefficient effectif de réévaluation de 1,5.

Tableau A (amortissement linéaire)

Années (col. 1)	Amortissement minimal à la clôture de l'exercice (col. 2)	Amortissements réévalués (col. 3)	Cumul des amortissements pratiqués après réévaluation (col. 4)	Insuffisance d'amortissement [col. 2 - 3 + 4] (col. 5)
6	13 500 €(1)	11 250 €(2)	2 250 €(3)	0
7	15 750 €	11 250 €	4 500 €	0
8	18 000 €	11 250 €	6 750 €	0
9	20 250 €	11 250 €	9 000 €	-
10	22 500 €	11 250 €	11 250 €	-

(1) (15 000 € x 1,5) x 6/10 = 13 500 €.

(2) (7 500 € x 1,5) = 11 250 €.

(3) [(15 000 € x 1,5) - (7 500 € x 1,5)] x 1/5 = 2 250 €.

Hypothèse : coefficient effectif de réévaluation de 1,1.

Tableau B (amortissement dégressif)

Années	Amortissement minimal à la clôture de l'exercice	Amortissements réévalués	Amortissements pratiqués après réévaluation		Excédents d'amortissements [col. 3 + 5 - 2]
(col. 1)	(col. 2)	(col. 3)	Annuités (col. 4)	Dotation globale (col. 5)	(col. 6)
2	6 600 €(1)	6 600 €(2)	3 960 €(3)	3 960 €	3 960 €
3	9 900 €	6 600 €	2 376 €	6 336 €	3 036 €
4	13 200 €	6 600 €	1 782 €	8 118 €	1 518 €
5	16 500 €	6 600 €	1 782 €	9 900 €	-

(1) (15 000 € x 1,1) x 2/5 = 6 600 €.

(2) (6 000 € x 1,1) = 6 600 €.

(3) [(16 500 € x 1,1) - (6 600 € x 1,1)] x 40 % = 3 960 €.

Dans l'un et l'autre de ces cas, si la dotation globale à la clôture de chaque exercice arrêté après réévaluation était inférieure au montant de la dépréciation théorique calculée en appliquant à la valeur d'actif réévaluée le rapport entre la durée d'utilisation courue et la durée totale d'amortissement (col. 2 des tableaux A et B), l'entreprise perdrait à concurrence de cette insuffisance le droit d'amortir en franchise fiscale la valeur réévaluée.

C'est ainsi, en se rapportant à la situation décrite dans le tableau B, qu'une insuffisance d'amortissement serait constatée à l'expiration de la troisième année, si aucune annuité d'amortissement n'avait été pratiquée sur la valeur réévaluée.

Cette insuffisance s'élèverait à 3 300 € (9 900 € - 6 600 €).

En supposant qu'un amortissement soit pratiqué au titre de la quatrième année, il ne pourrait excéder du point de vue fiscal :

3 300 € = [16 500 € - (6 600 € + 3 300 €)] / 2.

C. Aménagement du montant de l'amortissement minimal après réévaluation lorsqu'une insuffisance a été constatée avant la réévaluation

250

Lorsqu'une insuffisance d'amortissement a été constatée au 31 décembre 1976 (ou à la clôture de l'exercice en cours à cette date), le 2 de l'article 171 J de l'annexe II au CGI prévoit expressément que le montant des amortissements effectivement pratiqués défini au 1 de l'article 171 J de l'annexe II au CGI pour l'application de l'article 39 B du CGI à dater de la réévaluation, est majoré de la somme résultant de l'application à l'insuffisance, elle-même affectée du coefficient de réévaluation de l'immobilisation concernée, du rapport entre la durée d'utilisation résiduelle appréciée à la clôture de l'exercice considéré et celle qui restait à courir à la clôture de l'exercice arrêté le 31 décembre 1976 (ou en cours à cette date).

En pratique, cette majoration résulte automatiquement du fait que, pour chacune des années d'amortissement restant à courir, l'annuité d'amortissement est calculée sur la base de la valeur nette comptable réévaluée, laquelle inclut le montant de l'insuffisance, elle-même réévaluée.

260

Une comparaison entre deux situations, l'une normale, l'autre anormale (insuffisance d'amortissement), permettra d'apprécier le mécanisme de l'ajustement prévu par le dispositif réglementaire.

À partir d'une situation normale reprise du tableau A de l'exemple figurant au V-B § 240 (amortissement linéaire d'un élément amorti à 50 % à la date de réévaluation), la situation anormale serait celle dans laquelle aurait été constatée une insuffisance d'amortissement de 1 500 € au 31 décembre 1976.

Dans cette dernière situation, le montant des amortissements à comparer à la dépréciation théorique du même bien est déterminé comme suit :

Comparaison du montant des amortissements avec la dépréciation théorique

Années	1er terme	2ème terme			
	Dépréciation minimale de la valeur d'actif(1)	Dépréciation minimale de la valeur d'actif(1)	Cumul des amortissements pratiqués après réévaluation	Ajustement du 2 de l'article 171 J de l'annexe II au CGI	Total à comparer [col. 3+4+5]
(col. 1)	(col. 2)	(col. 3)	(col. 4)	(col. 5)	(col. 6)
6	13 500 €	9 000 €(2)	2 700 €(3)	1 800 €(4)	13 500 €
7	15 750 €	9 000 €	5 400 €	1 350 €	15 750 €
8	18 000 €	9 000 €	8 100 €	900 €	18 000 €
9	20 250 €	9 000 €	10 800 €	450 €	20 250 €

10	22 500 €	9 000 €	13 500 €	-	22 500 €

(1) Les sommes portées dans cette colonne sont celles mentionnées au tableau A de l'exemple figurant au **V-B § 240**.

(2) 6 000 € (amortissements effectivement pratiqués à concurrence de 40 %) x 1,5 = 9 000 €.

(3) [(15 000 € x 1,5) - (6 000 € x 1,5)] x 1/5 = 2 700 €.

(4) 1 500 € x 1,5 x 4/5.

Remarque : L'augmentation de la valeur réévaluée liée à l'insuffisance d'amortissement (1 500 € x 1,5 = 2 250 €) est automatiquement corrigée sur la période d'utilisation restant à courir (col. 5). Cette correction est opérée par fractions égales (2 250 € : 5 = 450 €) lorsque l'amortissement est soumis à un régime linéaire.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 23/11/2026