

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 16 décembre 2005

Statuant sur le recours interjeté le 12 avril 2005
(4F 05 80)

par

A., à **X.**, agissant par le Cabinet de conseil fiscal André-Claude Cotting, Route de Moncor 2, 1752 Villars-sur-Glâne

contre

la décision sur réclamation rendue le 17 mars 2005 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt sur les gains immobiliers concernant la vente de l'immeuble art. 541 du Registre foncier de la commune de Y. intervenue le 22 mai 2003.

(impôt sur les gains immobiliers / impenses déductibles)

Considérant :

En fait:

A. A. était propriétaire de l'art. xxx du Registre foncier de la commune de Y. Il s'agit d'un terrain de 2'931 m² sur lequel se trouve une habitation. Après que son père eut renoncé par acte du 19 mai 2003 à la servitude d'usufruit dont il bénéficiait jusqu'alors sur cet immeuble, A. a vendu celui-ci à B. le 22 mai 2003 pour le prix de 1'150'000 francs. La vente a été inscrite au registre foncier le 12 juin 2003.

B. Le 9 mars 2004, suite à la vente susmentionnée, A. a complété comme suit un formulaire de déclaration d'impôt cantonal sur les gains immobiliers :

1.	Prix d'aliénation	1'150'000
4.	a) Prix d'acquisition	-
	ou	
	b) Valeur fiscale de l'immeuble 4 ans avant l'aliénation (si plus de 15 ans de propriété)	- 415'000
5.	Coût de construction ou de transformation <i>[en 1999 Jardin d'hiver et rénovation]</i> <i>[Schwab Ingénieurs 30.4.2003]</i>	- 120'747 - 1'889
13.	Gain immobilier imposable	612'364

Par courrier du 19 mai 2004, le Service cantonal des contributions a demandé à A. de lui faire parvenir toutes les factures originales quittancées relatives à la construction d'un jardin d'hiver pour la somme de 120'747 francs. Les documents requis ont été transmis le 25 mai 2004.

Le 1^{er} juin 2004, le Service cantonal des contributions a adressé à A. un projet de décision par lequel il limitait notamment à 18'896 francs le montant des dépenses revendiquées sous la mention *[en 1999 Jardin d'hiver et rénovation]*. Dans un courrier d'accompagnement, il a indiqué que seules les dépenses depuis la fixation de la valeur fiscale prise en considération pour l'amélioration et la plus-value de l'immeuble pouvaient être déduites et que, par conséquent, toutes les factures relatives aux travaux entrepris avant le 1^{er} janvier 1999 ne pouvaient être admises comme impenses déductibles. Par courrier de son mandataire du 8 juin 2004, A. a contesté la position du Service cantonal des contributions et demandé que le montant de 120'747 francs soit entièrement pris en considération pour fixer le gain immobilier imposable. Elle a notamment signalé que la valeur fiscale au 1^{er} janvier 1999

était identique à celle au 1^{er} janvier 1997, que les travaux entrepris en 1998-1999 concernaient non seulement la construction d'un jardin d'hiver, mais également divers travaux de remise en état, que certaines factures avaient été acquittées en 1999 et que le décompte final d'architecte avait été établi le 3 juin 1999. Selon elle, cette dernière date était déterminante pour fixer le moment de réalisation des travaux. Il n'aurait dès lors pas été possible de demander une modification de la valeur fiscale au 31 décembre 1998. A cet égard, il a encore été ajouté qu'une partie des travaux de remise en état de l'immeuble ne modifiait pas sa valeur fiscale.

Le Service cantonal des contributions a répondu à A. le 21 juin 2004. Il a notamment mentionné que, malgré la construction d'un jardin d'hiver et de nombreux frais de rénovation pour un coût total de 120'747 francs, la valeur fiscale de l'immeuble était restée inchangée non seulement au 1^{er} janvier 1999, mais également au 1^{er} janvier 2001 et au 1^{er} janvier 2002.

Par décision du 26 octobre 2004, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt cantonal sur les gains immobiliers à 71'421.40 francs. Ce montant résultait du calcul suivant :

Prix d'aliénation	1'150'000.00
Valeur fiscale de l'immeuble	- 415'000.00
Dépenses d'amélioration	- 18'896.00
Frais de vente	-1'890.00
Gain immobilier imposable	714'214.00
Taux d'imposition cantonal en %	/ 10
Impôt cantonal	71'421.40

- C. Le 17 novembre 2004, A. a déposé par l'intermédiaire de son mandataire une réclamation à l'encontre de la taxation susmentionnée, concluant à l'admission du montant total de 120'747 francs au titre d'impenses justifiées. Elle a repris pour l'essentiel l'argumentation déjà développée en procédure de taxation. Admettant pour le reste que la valeur fiscale au 1^{er} janvier 1999 avait été retenue à juste titre, elle a réaffirmé que la date déterminante pour les dépenses relatives à la construction du jardin d'hiver et aux travaux d'assainissement était celle du décompte final d'architecte établi le 3 juin 1999. Sur ce point, sans autre précision, elle s'est référée à la jurisprudence qui aurait "régulièrement confirmé la fin des travaux comme date possible de réalisation".

Donnant suite à une requête formulée le 14 décembre 2004 par le Service cantonal des contributions, le mandataire de la recourante a produit une copie du compte bancaire par lequel les versements concernant les travaux litigieux avaient été effectués. Concédant que les factures avaient été

principalement payées en 1998, il a réaffirmé que l'opération de rénovation n'était pas terminée au 31 décembre 1998, que des factures avaient également été payées en 1999 et que le décompte final d'architecte datait du mois de juin 1999.

Par décision du 17 mars 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Après avoir exposé les grandes lignes du système légal, il a confirmé avoir déterminé les dépenses d'investissement à prendre en compte en se basant sur la valeur fiscale arrêtée au 1^{er} janvier 1999 et en y ajoutant les impenses des quatre dernières années précédant l'inscription de la vente au registre foncier. A cet égard, il a justifié son choix de la date du paiement des factures en se référant aux systèmes prévalant pour les frais d'entretien d'immeuble et pour les cotisations à des institutions de prévoyance. Dans le même ordre d'idées, il a encore relevé que la valeur fiscale d'un immeuble en construction à usage privé est égale à la valeur des investissements au 31 décembre de la période fiscale concernée. Enfin, le Service cantonal des contributions a relevé qu'il a notamment pris en considération dans sa totalité la facture de 11'515 francs établie le 10 avril 1999 par Z., horticulteur paysagiste, alors que celle-ci englobait un montant de 6'718 francs qui avait déjà été acquitté le 23 décembre 1998.

- D. Agissant par son mandataire le 12 avril 2005, A. a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée, concluant une nouvelle fois à l'admission du montant total de 120'747 francs au titre d'impenses justifiées. Elle reprend d'abord l'argumentation déjà développée en procédures de taxation et de réclamation. Elle ajoute ensuite que lorsque les dépenses d'investissements à prendre en considération sont déterminées comme en l'espèce sur la base de la valeur fiscale fixée quatre ans auparavant et des impenses des quatre dernières années, cette période ne se limite pas aux 48 mois précédant la vente, mais doit au contraire être comprise comme l'intervalle entre la date à laquelle la valeur fiscale a été arrêtée et la date de la vente. Quant au moment déterminant pour la prise en compte des impenses, A. maintient qu'il s'agit de la date de la fin des travaux, ou plus précisément de la date du décompte final d'architecte. Cela reviendrait en l'espèce à retenir que "l'immeuble, pour la part acquise par des factures payées entre 1998 et 1999, a bien été acquis au 30 juin 1999 [recte : 3 juin 1999]".

Le 18 mai 2005, le Service cantonal des contributions a déposé des observations par lesquelles il propose le rejet du recours. Il confirme notamment que la période de quatre ans durant laquelle les impenses peuvent être incluses dans les dépenses d'investissement doit être comprise comme les 48 mois qui précèdent la vente (la date d'inscription faisant foi). A cet égard, il relève toutefois que les deux paiements effectués en 1999 ont néanmoins été pris en compte, alors même que la vente a été inscrite le

12 juin 2003. Quant au moment déterminant pour la prise en compte des impenses, le Service cantonal des contributions confirme une nouvelle fois que c'est la date du paiement.

- E. La recourante maintient sa position dans ses contre-observations du 25 mai 2005. L'autorité intimée fait de même dans ses ultimes remarques du 22 août 2005, ajoutant que "pour ne pas faire preuve de rigueur, le Service cantonal des contributions a admis toutes les impenses présentées du 1^{er} janvier 1999 au 12 juin 2003".

En droit:

1. a) Le recours, déposé le 12 avril 2005 contre une décision du 17 mars 2005 2004, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 30 et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable à la forme.
2. La LICD institue - conformément à l'art. 12 LHID - un impôt sur les gains immobiliers. Cet impôt a pour objet les gains réalisés notamment lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (art. 12 al. 1 LHID; art. 41 let. a LICD). Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable (art. 12 al. 2 LHID; art. 42 al. 1 LICD). L'imposition est toutefois différée dans certains cas, notamment lorsque la propriété est transférée par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 12 al. 3 let. a LHID; 43 let. a LICD).

A teneur de l'art. 46 al. 1 LICD, le gain réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses). Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur (art. 48 al. 1 LICD). Quant aux impenses, l'art. 49 al. 1 dispose qu'elles comprennent les frais de construction, de transformation et les autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble (let. a), les contributions foncières de constructions ou de correction de routes, d'améliorations foncières, d'établissement de conduites et de correction des eaux (let. b), ainsi que les frais et contributions qui sont liés à

l'acquisition et à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et frais de courtage usuels (let. c). L'art. 49 al. 2 LICD précise toutefois que les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu et la valeur du travail du propriétaire sur son propre immeuble, qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, ne peuvent pas être invoquées.

Si l'acquisition date de plus de quinze ans, l'art. 48 al. 3 LICD prévoit que le contribuable peut revendiquer au titre de dépenses d'investissements (prix d'acquisition augmenté des impenses) la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation. Dans ce cas, il sera tenu compte des impenses des quatre dernières années. Il s'agit là d'une alternative laissée au choix du contribuable qui reste libre de revendiquer au titre de dépenses d'investissement le prix d'acquisition au sens de l'art. 48 al. 1 LICD augmenté de l'ensemble des impenses consenties entre l'acquisition et l'aliénation (voir ATA du 14 mai 2004 dans la cause 4F 03 77, RFJ 2004 p. 92 consid. 1b et les références citées, en particulier celle à la jurisprudence du Tribunal fédéral dont il ressort qu'il est arbitraire de s'en tenir strictement à la valeur fiscale de l'immeuble lorsqu'il est démontré que celle-ci est largement inférieure au coût de l'immeuble, c'est-à-dire au prix d'acquisition du dernier transfert imposable, augmenté des impenses).

Enfin, dans les cas où, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée notamment selon l'art. 43 let. a énoncé ci-dessus, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements. Cette règle est notamment importante pour déterminer si le contribuable bénéficie de la possibilité offerte par l'art. 48 al. 3 LICD.

3. a) La recourante ne conteste pas que la vente du 22 mai 2003 constitue une aliénation imposable au sens de ce qui précède. Il en va de même de la fixation du produit d'aliénation à 1'150'000 francs.

S'agissant des dépenses d'investissement, la formule de déclaration d'impôt complétée par la recourante ne mentionne pas le prix d'acquisition de l'immeuble, mais la valeur fiscale de celui-ci au 1^{er} janvier 1999 à laquelle s'ajoutent des dépenses de rénovation et de construction d'un jardin d'hiver ainsi que le coût d'une estimation de la valeur de l'immeuble réalisée peu avant la vente. Il faut en déduire que la recourante a opté pour la fixation des dépenses d'investissement sur la base de la valeur fiscale fixée au moins quatre ans auparavant et des impenses des quatre dernières années, conformément à l'art. 48 al. 3 LICD. Etant admis que la dernière aliénation imposable a eu lieu plus de quinze ans avant la vente de l'immeuble par la recourante, le choix de cette méthode de calcul des dépenses d'investissements - qui n'a du reste été remis en cause ni en procédure de

réclamation, ni dans la présente procédure de recours - peut être confirmé sur le principe.

Dans le calcul des dépenses d'investissement au sens de l'art. 48 al. 3 LICD, la solution qui consiste à retenir la valeur fiscale au 1^{er} janvier 1999, arrêtée à 415'000 francs, n'est pas contestée et peut être confirmée dans la mesure où elle est conforme au texte légal. S'agissant des impenses, il en va de même du montant de 1'889 francs correspondant au coût d'une estimation de la valeur de l'immeuble. En effet, cette charge directement liée à l'aliénation de l'immeuble au sens de l'art. 49 al. 1 let. c LICD a été facturée le 30 avril 2003 et acquittée le 9 mai 2003, soit dans les quatre dernières années avant la vente. Quant aux autres impenses revendiquées par la recourante à hauteur de 120'747 francs pour des travaux d'assainissement et de construction d'un jardin d'hiver, le Service cantonal des contributions ne les admet qu'à concurrence de 18'896 francs. C'est sur ce point que porte le litige.

- b) Le refus du Service cantonal des contributions de considérer certaines dépenses consenties par la contribuable comme des impenses déductibles ne se fonde pas sur une éventuelle absence de conformité de ces dépenses à la liste de l'art. 49 al. 1 LICD, mais sur le fait que les factures concernées ont été acquittées avant le 1^{er} janvier 1999, soit en dehors des quatre dernières années au sens de l'art. 48 al. 3, 2^{ème} phrase, LICD. La recourante conteste cette motivation en soutenant que les travaux en cause forment un ensemble qui a été achevé le 3 juin 1999, jour de l'établissement du décompte final d'architecte, de telle sorte que la condition temporelle susmentionnée serait également remplie pour les dépenses qui n'ont pas été prises en considération par la décision attaquée.

La loi ne précise pas quel est le moment à prendre en compte pour déterminer si des dépenses d'investissement constituent des impenses des quatre dernières années. S'agissant notamment des frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables au sens de l'art. 49 al. 1 let. a LICD, elle n'indique en particulier pas s'il faut retenir le moment de la réalisation des travaux concernés, de la facturation, de l'échéance, du paiement du prix ou encore, comme le soutient la recourante, du décompte final d'architecte.

S'agissant de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles au sens de l'art. 33 al. 2 LICD, la Cour fiscale a confirmé dans un arrêt du 2 mai 2003 (RFJ 2003 p. 136, consid. 3c) la pratique administrative du Service cantonal des contributions qui consiste à retenir la date du paiement comme moment déterminant. Après avoir fait état de certaines divergences existant en doctrine, elle s'est référée à P. LOCHER (Kommentar zum DBG, Bâle 2001,

n. 56 ad art. 32) qui constate que la solution du moment de la réalisation des travaux s'avère peu pratique dans la mesure où le montant des frais n'est alors pas encore connu, de telle sorte qu'il n'existe pas d'autre possibilité que le moment de l'établissement de la facture (Soll-Methode) ou celui du paiement (Ist-Methode). Elle a ensuite relevé la pertinence du choix du second système qui permet de prendre en considération les éventuels rabais négociés ultérieurement ou les retenues de garantie.

Certes, en tant qu'elles apportent un élément de plus-value à l'immeuble, les dépenses d'investissement au sens de ce qui précède se distinguent des frais d'entretien déductibles du revenu. L'art. 49 al. 2 LICD prévoit du reste expressément que ceux-ci ne peuvent pas être invoqués au titre d'impenses dans le calcul du gain immobilier imposable. Il n'en demeure pas moins qu'il s'agit dans les deux cas de dépenses qui permettent au contribuable de réduire la matière sur laquelle porte l'imposition. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de remettre en cause sur le principe la pratique du Service cantonal des contributions qui consiste à fixer le moment déterminant pour la prise en compte des impenses de plus-value dans le calcul du gain immobilier selon la même méthode que pour les frais d'entretien déductibles des revenus, à savoir au jour du paiement de la facture, peut être confirmée. En sus de s'inscrire dans un système cohérent, on peut relever que cette solution présente également en matière de gain immobilier l'avantage de prendre en considération d'éventuels rabais et retenues de garantie. A cet égard, l'argument qui ressort du recours selon lequel les dépenses de plus-value ne seraient pas périodiques - à la différence des frais d'entretien - n'est pas pertinent, la recourante ne précisant pas en quoi le caractère périodique ou non d'une dépense pourrait justifier une différence de traitement quant au moment de sa prise en compte sur le plan fiscal.

Tout en admettant au sens de ce qui précède qu'il est possible de retenir le moment du paiement de la facture comme déterminant sur le principe, la Cour fiscale précise que cette solution ne dispense pas l'autorité fiscale d'un examen de l'ensemble des circonstances, notamment sous l'angle de l'abus de droit. En particulier, l'aliénateur qui s'arrangerait pour qu'une facture soit établie ou acquittée en dehors des délais usuels à partir de la réalisation des travaux à seule fin de permettre leur prise en compte dans l'application de l'art. 48 al. 3 LICD ne saurait être protégé dans sa démarche.

- c) La recourante critique l'application de la méthode du moment du paiement (Ist-Methode) et demande que soit plutôt retenu le moment de la fin des travaux, qu'elle assimile de façon erronée à la date d'établissement du décompte d'architecte.

S'agissant de la fin des travaux, il a été vu ci-dessus avec P. LOCHER que le choix d'une telle solution se heurte à un obstacle pratique, à savoir le fait que le montant de la dépense d'investissement concernée n'est pas connu à ce moment. Par ailleurs, la recourante semble perdre de vue dans son argumentation qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'établir quand un actif est considéré comme acquis, mais de fixer le moment déterminant pour la prise en compte d'une dépense liée à des travaux de plus-value. Certes, la Cour fiscale admet avec la recourante que, dans le domaine de la taxation du revenu de la fortune privée des personnes physiques, c'est le principe de réalisation du revenu (Ist-Prinzip) qui prévaut, de sorte que le moment déterminant est celui de l'afflux du revenu. Elle relève toutefois que, le revenu étant envisagé dans ce cadre comme l'accroissement de la fortune nette, l'application de ce principe en matière de dépenses ne conduit à rien d'autre que la solution retenue par le Service cantonal des contributions, à savoir que le moment déterminant est celui auquel le montant concerné est effectivement acquitté par le contribuable (voir not. B. ZWAHLEN, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n° 9 ad art. 32 LIFD).

Quant à la date d'établissement du décompte d'architecte, elle ne présente aucun lien objectif avec le moment auquel les dépenses de plus-value sont effectivement consenties, d'où un potentiel d'abus évident. En sus d'être incompatible avec le principe de réalisation du revenu, une telle solution pourrait en outre non seulement désavantager les propriétaires qui ne font pas appel aux services d'un architecte ou d'un autre mandataire, mais également conduire à des situations difficilement soutenables sur le plan de l'équité en cas de travaux s'étendant sur plusieurs années, de telle sorte qu'elle ne saurait être retenue.

- d) Il résulte de ce qui précède que le moment déterminant à prendre en considération pour établir si des impenses ont été consenties durant les quatre dernières années avant l'aliénation, au sens de l'art. 48 al. 3 LICD, est la date du paiement des factures. Etant rappelé que l'aliénation visée en l'espèce est intervenue le 22 mai 2003 et a été inscrite au Registre foncier le 12 juin 2003, c'est ainsi à juste titre que le Service cantonal des contributions a écarté l'ensemble des montants acquittés avant le 1^{er} janvier 1999 du calcul des dépenses d'investissement permettant de fixer le gain immobilier imposable. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée sera confirmée sur ce point, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les impenses écartées, qui s'élèvent à 101'851 francs (120'747 francs – 18'896 francs), constituent effectivement de par leur nature des dépenses de plus-value au sens de l'art. 49 al. 1 let. a LICD.

Même si elle revient à ignorer des dépenses qui semblent présenter – en tout cas pour certaines – un caractère de plus-value qui n'a pas non plus été

répercuté sur la valeur fiscale arrêtée au 1^{er} janvier 1999, cette solution n'en est pas moins admissible. En effet, la méthode de calcul proposée à l'art. 48 al. 3 LICD ne constituant qu'une possibilité ouverte dans les cas où la précédente aliénation imposable date de plus de quinze ans (voir ci-dessus consid. 2), rien n'empêchait la recourante, du reste assistée d'une fiduciaire, de déclarer ses dépenses d'investissements selon la règle ordinaire, soit sur la base du prix d'acquisition lors du dernier transfert imposable, augmenté de l'ensemble des impenses consenties depuis ce dernier. Par ailleurs, s'il est vrai qu'une telle décision aurait certes permis de tenir compte également des impenses refusées dans l'application de la méthode fondée sur la valeur fiscale fixée quatre ans auparavant, il n'a toutefois pas été démontré qu'elle aurait permis d'aboutir à des dépenses d'investissements plus élevées que celles retenues en l'espèce. Quoi qu'il en soit, il suffit ici de constater qu'en choisissant l'alternative de l'art. 48 al. 3 LICD, la recourante en a accepté le caractère schématique qui, admissible en droit fiscal, peut s'avérer plus ou moins favorable selon les circonstances concrètes de chaque situation.

- e) S'agissant enfin des dépenses d'investissement admises à concurrence de 18'896 francs dans le calcul du gain immobilier imposable, il n'est d'abord pas évident que la prise en considération d'un acompte de 6'718 francs acquitté le 23 décembre 1998 (voir ci-dessus en fait, let. C in fine) soit conforme avec le principe du moment du paiement au sens de ce qui précède. Toutefois, dans la mesure où cette question n'est pas litigieuse et ne porte que sur un montant relativement faible, la Cour fiscale renonce à modifier la décision au désavantage de la recourante sur ce point.

Quant au solde de 12'178 francs, il concerne des factures pour des travaux d'horticulteur-paysagiste et d'installation de stores acquittées entre le mois de mars et le 3 mai 1999. En retenant avec le Service cantonal des contributions que les quatre dernières années au sens de l'art. 48 al. 3, 2^{ème} phrase, LICD doivent être comprises comme les 48 mois précédant l'inscription de l'aliénation au Registre foncier, il faudrait constater en l'espèce que les factures concernées ont été acquittées avant le début de cette période. En application du principe du moment du paiement au sens de ce qui précède, il ne se justifierait alors pas de retenir ces dépenses d'investissement dans le calcul du gain immobilier. A cet égard, la Cour fiscale relève toutefois que la pratique adoptée en l'espèce par le Service cantonal des contributions, à savoir la prise en considération de l'ensemble des dépenses d'investissement consenties entre l'inscription de l'aliénation au registre foncier et la date à laquelle la valeur fiscale a été fixée au moins quatre ans auparavant, soit en l'occurrence le 1^{er} janvier 1999, ne paraît à tout le moins pas d'emblée contraire au sens de l'art. 48 al. 3 LICD envisagé dans sa systématique. Dans ces conditions, ce point de la décision qui n'est pas litigieux en l'espèce et qui s'avère favorable à la recourante peut

également être confirmé, sans qu'il soit nécessaire en l'espèce d'examiner de plus près cette question.

406.50