

## **NE\_GERICHTE TA.1995.118 vom 15. Juni 1995**

NE Tribunal cantonal, 1995-06-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_TA.1995.118](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1995.118)

FR: NE\_GERICHTE TA.1995.118 du 15 juin 1995

IT: NE\_GERICHTE TA.1995.118 del 15 giugno 1995

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. 2. a) Selon l'article 23 al.2 litt.l LCdir, l'impôt sur le revenu porte en particulier sur les bénéfices en capital obtenus dans l'exploitation d'une entreprise qui tient des livres ou qui est astreinte à en tenir, par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, la plus-value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise. Bien que rédigée dans des termes plus généraux, cette disposition correspond à l'article 21 al.1 litt.d AIFD qui prévoyait également l'imposition des bénéfices en capital obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, plus particulièrement les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise. La jurisprudence a admis que cette disposition visait les bénéfices en capital qui sont obtenus à l'occasion de la réalisation d'immeuble appartenant à la fortune commerciale d'une entreprise astreinte à tenir une comptabilité (ATF 70 I 259). En raison de la similitude des systèmes d'imposition cantonal et fédéral, cette interprétation vaut également dans le cadre de l'application de l'article 23 al.2 litt.l LCdir (RJN 1989, p.205). C'est avant tout la fonction technique et économique d'un bien qui est déterminante (RDAF 1990, p.24-25 et les références). Ainsi, un bien qui a été acquis pour servir à l'exploitation commerciale et qui sert effectivement à ces fins doit clairement être attribué à la fortune commerciale. Par ailleurs, la volonté du contribuable, en particulier la façon dont elle ressort du traitement comptable, de la manière dont un objet est inscrit dans les livres de l'entreprise et dont la répartition y est exprimée, constitue en règle générale un autre indice important (RDAF 1990 et les références, 1972, p.29 et les références). Les dispositions légales et la jurisprudence précitées visent non seulement les bénéfices sur immeubles mais également la réalisation de biens mobiliers, à la condition qu'ils servent à l'entreprise en raison de leur nature ou de leur fonction. b) Les constructions aliénées par convention sous seing privé du 8 juillet 1991 constituent vraisemblablement des constructions mobilières. C'est à juste titre que le recourant ne conteste plus dans le cadre du recours au Tribunal administratif l'existence d'un bénéfice provenant de la réalisation des réserves latentes. Il résulte du dossier que ces constructions étaient affectées sans aucun doute à une activité commerciale et industrielle et ont été réalisées avec un profit dépassant la valeur comptable de 27'300 francs. De plus, l'argument que le recourant avait fait valoir dans son recours au département, à savoir qu'il s'agissait en partie d'un actif commercial hérité de son père, n'est pas pertinent puisqu'il ne s'agit pas d'imposer maintenant un bien acquis à titre d'héritage (art.24 litt.a LCdir) mais le bénéfice réalisé suite à la réalisation d'un actif appartenant à la fortune commerciale de l'entreprise du recourant. 3. a) Aux termes de l'article 23 al.4 LCdir, le Conseil d'Etat fixe les conditions auxquelles un bénéfice n'est pas imposé par suite de son affectation à l'acquisition d'un nouveau bien ou de son réinvestissement dans une entreprise. Selon l'article 1 al.1 du règlement d'exécution de la

LCdir, édicté le 30 novembre 1965 par le Conseil d'Etat, l'impôt frappant le bénéfice provenant de l'aliénation d'une entreprise qui tient des livres est restitué lorsque les conditions suivantes sont remplies : - l'entreprise a été aliénée par suite d'un cas de force majeure ou parce que son maintien entre les mains du propriétaire était irrationnel pour ce dernier; - le produit de l'aliénation est affecté à l'acquisition d'une entreprise de même nature sise sur territoire neuchâtelois; - la nouvelle entreprise est acquise au plus tard deux ans après la date de l'aliénation de l'ancienne. Les mêmes dispositions sont applicables dans le cas de la vente d'un bien d'exploitation et de son remplacement par un nouveau bien (al.3). En matière d'impôt fédéral direct, la question de savoir si un bénéfice en capital réalisé n'est provisoirement pas soumis à taxation lorsque le produit de l'aliénation est utilisé pour acquérir des biens de remploi n'était l'objet d'aucune disposition expresse sous l'empire de l'AIFD. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a codifié la pratique, soit admet le remploi lorsqu'il intervient pendant le même exercice ou qu'une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en remploi ou portée au crédit du compte de résultat dans un délai raisonnable (art.30 al.2 LIFD; FF 1983 III, p.178 et 199). Le législateur neuchâtelois lui-même, en introduisant l'alinéa 4 de l'article 23 LCdir, n'a fait que codifier une pratique en cours (BGC vol.130, p.399). De plus, les autorités fiscales et judiciaires ne peuvent étendre à volonté les conditions d'un transfert de réserves latentes en franchise d'impôt sur des biens acquis en remploi (RDAF 1988, p.347). L'exonération de l'impôt constitue une exception, ce qui a pour conséquence que l'autorité administrative doit faire preuve de réserve lors de son octroi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 97 I 140, RJN 1983, p.136, 1991, p.135; v. de même RJN 6 III 429, en matière d'impôt sur les gains immobiliers). b) Le principal argument du recourant a trait au fait qu'il aurait acquis une nouvelle entreprise moins de deux ans après la date de l'aliénation de l'ancienne. Bien que ce moyen n'ait pas été soulevé dans le cadre de la réclamation du 29 octobre 1993, il peut, eu égard à la jurisprudence, être considéré comme recevable (RJN 1982, p.144). Il y a lieu tout d'abord de déterminer le dies a quo du délai de deux ans prescrit par l'article 1 al.1 du règlement d'exécution de la LCdir. Cet article mentionne une nouvelle acquisition "au plus tard deux ans après la date de l'aliénation de l'ancienne". Le recourant considère que la "date de l'aliénation" correspond au 1er septembre 1991, date de l'entrée en possession telle que fixée dans la convention précitée du 8 juillet 1991. Il ne motive pas sa prise de position. Or, pour déterminer le dies a quo, l'on ne saurait se référer exclusivement au principe du droit civil, selon lequel le transfert de propriété intervient par transfert de la possession (art.714 CC). Il y a lieu de se référer à la notion d'aliénation telle que la considère le droit fiscal suisse ainsi qu'à la ratio legis de la notion de réinvestissement. Or, la notion d'aliénation est liée à celle de réalisation (J.-M. Rivier, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1980, p.202). Cela découle également du fait, qu'en droit fiscal suisse, seul le revenu réalisé est imposable (J.-M. Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne, 1990, p.45-46). La notion de réinvestissement ou remploi a été instituée par le législateur pour les cas où le contribuable ne peut pas disposer du produit de l'aliénation parce que, s'il veut rester dans la même situation, il doit acquérir un autre bien. Ainsi, dans certains cas, la loi prévoit qu'il n'y a pas réalisation lorsque le produit de l'aliénation d'un bien est utilisé, dans un certain délai, à l'acquisition d'un bien de remplacement (J.-M. Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne, 1990, p.81). Il résulte également de la jurisprudence fédérale (RDAF 1984, p.278) que la somme d'argent réalisée, soit le

bénéfice, doit être utilisée pour l'acquisition d'un bien de remplacement qui sert à poursuivre l'exploitation pour l'essentiel inchangée de la même entreprise. C'est à cette seule condition que les autorités fiscales peuvent partir de l'idée que l'entreprise n'était pas en mesure de disposer librement de l'indemnité ou du produit de la vente ou en d'autres termes que les recettes dépassant la valeur comptable ne constituaient pas une réalisation des réserves latentes. Dès lors, le bénéfice réalisé devant être réinvesti dans un délai de deux ans, il faut en déduire que le dies a quo est précisément le jour où il y a réalisation de bénéfice au sens du droit fiscal. C'est ainsi que les auteurs retiennent généralement plutôt le point de départ du délai raisonnable à compter de la réalisation de l'ancien actif (v. notamment J.-M. Rivier, *Droit fiscal suisse, imposition du revenu et de la fortune*, Neuchâtel, 1980, p.210). Reste alors à déterminer ce qu'il y a lieu d'entendre par réalisation de bénéfice et à quel moment elle intervient. Seuls les accroissements effectifs de fortune représentent un revenu imposable. Tel est le cas lorsqu'un bien ou une prestation - notamment une somme d'argent - passe en possession du contribuable ou lorsque celui-ci acquiert un droit ferme à un bien ou une prestation (J.-M. Rivier, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, Lausanne, 1990, p.45-46). Les bénéfices en capital sont réalisés au moment où l'achat, l'échange ou la réalisation sont accomplis en droit. Ce qui est déterminant c'est la conclusion du contrat (à l'exclusion de l'inscription au registre foncier, du transfert des profits et risques ou du moment de l'exécution; ATF 105 Ib 242; Ernst Käzig in *Archives* 41, 1972/1973, p.82; Ernst Höhn, *Steuerrecht, ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium*, Auflage 3, Berne 1979, p.224, n.14; J.-M. Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, Neuchâtel, 1980, p.202; Masshardt et Gendre, *Commentaires IDN*, 1980, p.122; Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Auflage 2, 1985, p.134). Un revenu est acquis ou réalisé lorsque le sujet fiscal peut en disposer effectivement, que ce soit en entrant en possession du revenu ou en obtenant une prétention ferme sur celui-ci (arrêt tessinois du 3.7.1980, Résumé in *Bibliographie des schweizerischen Steuerrechts, 1961-1986*, ad art.21 al.1 litt.c AIFD). Certes, un auteur (Ernst Käzig, *Wehrsteuer*, Auflage 2, Teil I, 1982, p.386, n.167 ad art.21 al.1 litt.d AIFD), après avoir rappelé les principes ci-dessus, soit que le moment de la réalisation est celui où le vendeur a obtenu la prestation contractuelle ou une prétention à celle-ci, mentionne des solutions nouvelles au sens desquelles - sans toutefois prendre en considération le moment du transfert de propriété - serait déterminant le moment de la livraison ("Lieferung"), c'est-à-dire le moment où le vendeur s'est exécuté et tient la chose à disposition de l'acheteur. On ne saurait toutefois prendre en considération cet élément dans le cadre du droit fiscal. En effet, Käzig se réfère à un commentaire du code civil suisse (Guhl/Merz/Kummer, OR, p.335) qui préconise le moment de la livraison comme le moment du transfert des profits et risques (art.185 al.1 CO), ce dans un but de protéger l'acheteur afin qu'il ne supporte pas les risques avant d'être en possession de la chose. Une telle motivation, compréhensible au sens du droit civil, ne trouve aucune justification en droit fiscal. L'adoption d'une telle solution permettrait en outre au contribuable de contourner facilement le principe du réinvestissement dans un délai raisonnable en prévoyant des dates d'entrée en jouissance postérieures à celles de la réalisation du bénéfice. c) Dans le cas d'espèce, c'est le 8 juillet 1991, date de la conclusion du contrat de vente des constructions mobilières du recourant, que ce dernier a réalisé un bénéfice et a disposé du prix de vente fixé à 200'000 francs, payable à la date précitée (art.3 de la convention). On ne saurait donc prendre en considération le transfert de possession fixé, selon l'article 5 de la convention, au 1er septembre 1991. D'ailleurs, on peut douter que ce

transfert de possession ait eu lieu le 1er septembre 1991 pour tous les objets vendus, eu égard à l'article 6 de la convention qui prévoit que le recourant conserve la jouissance et l'usage de certains biens. Dès lors, peut être laissée indécise dans le cadre du présent litige, la question de savoir si la promesse de vente immobilière intervenue le 30 août 1993 peut être prise en considération comme date d'acquisition d'une nouvelle entreprise, eu égard au fait qu'elle contient une condition suspensive (ch.VIII, p.5, de l'acte notarié) et qu'elle est relative à l'acquisition d'un terrain destiné à la construction d'un garage et non directement à l'acquisition du garage lui-même. En effet, le délai de deux ans arrivait à échéance le 8 juillet 1993 et était échu, certes de peu, le 30 août 1993.

#### **E. 5**

Pour tous les motifs précités, le recours doit être rejeté. L'administration cantonale des contributions n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation (ATF 97 I 140; RJN 1983, p.136, 1991, p.135). Les conditions posées par l'article 1 al.1 ch.3 du règlement d'exécution de la LCdir ne sont pas remplies. Etant donné qu'elles sont cumulatives, l'exonération d'impôt pour cause de réinvestissement doit être refusée au recourant, sans qu'il soit nécessaire de renvoyer la cause à l'administration des contributions pour instruction complémentaire permettant de déterminer si les conditions posées par l'article 1 al.1 ch.1 et 2 sont réalisées. Pour le même motif, une visite des lieux ne se justifie pas. 6. La décision du département des finances et des affaires sociales du 15 mars 1995 est dès lors confirmée. Vu le sort de la cause, le recourant supportera les frais de la procédure de recours (art.47 al.1 LPJA). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art.48 al.1 a contrario LPJA).

#### **E. 8**

juillet 1991 constituent vraisemblablement des constructions mobilières.

C'est à juste titre que le recourant ne conteste plus dans le cadre du recours au Tribunal administratif l'existence d'un bénéfice provenant de la réalisation des réserves latentes. Il résulte du dossier que ces constructions étaient affectées sans aucun doute à une activité commerciale et industrielle et ont été réalisées avec un profit dépassant la valeur comptable de 27'300 francs. De plus, l'argument que le recourant avait fait valoir dans son recours au département, à savoir qu'il s'agissait en partie d'un actif commercial hérité de son père, n'est pas pertinent puisqu'il ne s'agit pas d'imposer maintenant un bien acquis à titre d'héritage (art.24 litt.a LCdir) mais le bénéfice réalisé suite à la réalisation d'un actif appartenant à la fortune commerciale de l'entreprise du recourant.

3. a) Aux termes de l'article 23 al.4 LCdir, le Conseil d'Etat fixe les conditions auxquelles un bénéfice n'est pas imposé par suite de son affectation à l'acquisition d'un nouveau bien ou de son réinvestissement dans une entreprise. Selon l'article 1 al.1 du règlement d'exécution de la LCdir, édicté le 30 novembre 1965 par le Conseil d'Etat, l'impôt frappant

le bénéfice provenant de l'aliénation d'une entreprise qui tient des livres est restitué lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- l'entreprise a été aliénée par suite d'un cas de force majeure ou parce que son maintien entre les mains du propriétaire était irrationnel pour ce dernier;
- le produit de l'aliénation est affecté à l'acquisition d'une entreprise de même nature sise sur territoire neuchâtelois;
- la nouvelle entreprise est acquise au plus tard deux ans après la date de l'aliénation de l'ancienne.

Les mêmes dispositions sont applicables dans le cas de la vente d'un bien d'exploitation et de son remplacement par un nouveau bien (al.3).

En matière d'impôt fédéral direct, la question de savoir si un bénéfice en capital réalisé n'est provisoirement pas soumis à taxation lorsque le produit de l'aliénation est utilisé pour acquérir des biens de remploi n'était l'objet d'aucune disposition expresse sous l'empire de l'AIFD.

La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a codifié la pratique, soit admet le remploi lorsqu'il intervient pendant le même exercice ou qu'une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en remploi ou portée au crédit du compte de résultat dans un délai raisonnable (art.30 al.2 LIFD; FF 1983 III, p.178 et 199).

Le législateur neuchâtelois lui-même, en introduisant l'alinéa 4 de l'article 23 LCdir, n'a fait que codifier une pratique en cours (BGC vol.130, p.399). De plus, les autorités fiscales et judiciaires ne peuvent étendre à volonté les conditions d'un transfert de réserves latentes en franchise d'impôt sur des biens acquis en remploi (RDAF 1988, p.347).

L'exonération de l'impôt constitue une exception, ce qui a pour conséquence que l'autorité administrative doit faire preuve de réserve lors de son octroi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 97 I 140, RJN 1983, p.136, 1991, p.135; v. de même RJN 6 III 429, en matière d'impôt sur les gains immobiliers).

b) Le principal argument du recourant a trait au fait qu'il aurait acquis une nouvelle entreprise moins de deux ans après la date de l'aliénation de l'ancienne. Bien que ce moyen n'ait pas été soulevé dans le cadre de la réclamation du 29 octobre 1993, il peut, eu égard à la jurisprudence, être considéré comme recevable (RJN 1982, p.144). Il y a lieu tout d'abord de déterminer le dies a quo du délai de deux ans prescrit par l'article 1 al.1 du règlement d'exécution de la LCdir. Cet article mentionne une nouvelle acquisition "au plus tard deux ans après la date de l'aliénation de l'ancienne". Le recourant considère que la "date de l'aliénation" correspond au 1er septembre 1991, date de l'entrée en possession telle que fixée dans la convention précitée du 8 juillet 1991. Il ne motive pas sa prise de position.

Or, pour déterminer le dies a quo, l'on ne saurait se référer exclusivement au principe du droit civil, selon lequel le transfert de propriété intervient par transfert de la possession (art.714 CC). Il y a lieu de se référer à la notion d'aliénation telle que la considère le droit fiscal suisse ainsi qu'à la ratio legis de la notion de réinvestissement. Or, la notion d'aliénation est liée à celle de réalisation (J.-M. Rivier, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1980, p.202). Cela découle également du fait, qu'en droit fiscal suisse, seul le revenu réalisé est imposable (J.-M. Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne, 1990, p.45-46).

La notion de réinvestissement ou emploi a été instituée par le législateur pour les cas où le contribuable ne peut pas disposer du produit de l'aliénation parce que, s'il veut rester dans la même situation, il doit acquérir un autre bien. Ainsi, dans certains cas, la loi prévoit qu'il n'y a pas réalisation lorsque le produit de l'aliénation d'un bien est utilisé, dans un certain délai, à l'acquisition d'un bien de remplacement (J.-M. Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne, 1990, p.81). Il résulte également de la jurisprudence fédérale (RDAF 1984, p.278) que la somme d'argent réalisée, soit le bénéfice, doit être utilisée pour l'acquisition d'un bien de remplacement qui sert à poursuivre l'exploitation pour l'essentiel inchangée de la même entreprise. C'est à cette seule condition que les autorités fiscales peuvent partir de l'idée

que l'entreprise n'était pas en mesure de disposer librement de l'indemnité ou du produit de la vente ou en d'autres termes que les recettes dépassant la valeur comptable ne constituaient pas une réalisation des réserves latentes. Dès lors, le bénéfice réalisé devant être réinvesti dans un délai de deux ans, il faut en déduire que le dies a quo est précisément le jour où il y a réalisation de bénéfice au sens du droit fiscal. C'est ainsi que les auteurs retiennent généralement plutôt le point de départ du délai raisonnable à compter de la réalisation de l'ancien actif (v. notamment J.-M. Rivier, *Droit fiscal suisse, imposition du revenu et de la fortune*, Neuchâtel, 1980, p.210).

Reste alors à déterminer ce qu'il y a lieu d'entendre par réalisation de bénéfice et à quel moment elle intervient. Seuls les accroissements effectifs de fortune représentent un revenu imposable. Tel est le cas lorsqu'un bien ou une prestation - notamment une somme d'argent - passe en possession du contribuable ou lorsque celui-ci acquiert un droit ferme à un bien ou une prestation (J.-M. Rivier, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, Lausanne, 1990, p.45-46).

Les bénéfices en capital sont réalisés au moment où l'achat, l'échange ou la réalisation sont accomplis en droit. Ce qui est déterminant c'est la conclusion du contrat (à l'exclusion de l'inscription au registre foncier, du transfert des profits et risques ou du moment de l'exécution; ATF 105 Ib 242; Ernst Käzlig in *Archives* 41, 1972/1973, p.82; Ernst Höhn, *Steuerrecht, ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium*, Auflage 3, Berne 1979, p.224, n.14; J.-M. Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, Neuchâtel, 1980, p.202; Masshardt et Gendre, *Commentaires IDN*, 1980, p.122; Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Auflage 2, 1985, p.134). Un revenu est acquis ou réalisé lorsque le sujet fiscal peut en disposer effectivement, que ce soit en entrant en possession du revenu ou en obtenant une préemption ferme sur celui-ci (arrêt tessinois du 3.7.1980, Résumé in *Bibliographie des schweizerischen Steuerrechts*, 1961-1986, ad art.21 al.1 litt.c AIFD).

Certes, un auteur (Ernst Käzlig, *Wehrsteuer*, Auflage 2, Teil I, 1982, p.386, n.167 ad art.21 al.1 litt.d AIFD), après avoir rappelé les

principes ci-dessus, soit que le moment de la réalisation est celui où le vendeur a obtenu la prestation contractuelle ou une prétention à celle-ci, mentionne des solutions nouvelles au sens desquelles - sans toutefois prendre en considération le moment du transfert de propriété - serait déterminant le moment de la livraison ("Lieferung"), c'est-à-dire le moment où le vendeur s'est exécuté et tient la chose à disposition de l'acheteur. On ne saurait toutefois prendre en considération cet élément dans le cadre du droit fiscal. En effet, Känzig se réfère à un commentaire du code civil suisse (Guhl/Merz/Kummer, OR, p.335) qui préconise le moment de la livraison comme le moment du transfert des profits et risques (art.185 al.1 CO), ce dans un but de protéger l'acheteur afin qu'il ne supporte pas les risques avant d'être en possession de la chose. Une telle motivation, compréhensible au sens du droit civil, ne trouve aucune justification en droit fiscal. L'adoption d'une telle solution permettrait en outre au contribuable de contourner facilement le principe du réinvestissement dans un délai raisonnable en prévoyant des dates d'entrée en jouissance postérieures à celles de la réalisation du bénéfice.

c) Dans le cas d'espèce, c'est le 8 juillet 1991, date de la conclusion du contrat de vente des constructions mobilières du recourant, que ce dernier a réalisé un bénéfice et a disposé du prix de vente fixé à 200'000 francs, payable à la date précitée (art.3 de la convention). On ne saurait donc prendre en considération le transfert de possession fixé, selon l'article 5 de la convention, au 1er septembre 1991. D'ailleurs, on peut douter que ce transfert de possession ait eu lieu le 1er septembre 1991 pour tous les objets vendus, eu égard à l'article 6 de la convention qui prévoit que le recourant conserve la jouissance et l'usage de certains biens. Dès lors, peut être laissée indécise dans le cadre du présent litige, la question de savoir si la promesse de vente immobilière intervenue le 30 août 1993 peut être prise en considération comme date d'acquisition d'une nouvelle entreprise, eu égard au fait qu'elle contient une condition suspensive (ch.VIII, p.5, de l'acte notarié) et qu'elle est relative à l'acquisition d'un terrain destiné à la construction d'un garage et non directement à l'acquisition du garage lui-même. En effet, le délai de deux ans arrivait à échéance le 8 juillet 1993 et était échu, certes de peu, le

30 août 1993.

5. Pour tous les motifs précités, le recours doit être rejeté.

L'administration cantonale des contributions n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation (ATF 97 I 140; RJN 1983, p.136, 1991, p.135). Les conditions posées par l'article 1 al.1 ch.3 du règlement d'exécution de la LCdir ne sont pas remplies. Etant donné qu'elles sont cumulatives, l'exonération d'impôt pour cause de réinvestissement doit être refusée au recourant, sans qu'il soit nécessaire de renvoyer la cause à l'administration des contributions pour instruction complémentaire permettant de déterminer si les conditions posées par l'article 1 al.1 ch.1 et 2 sont réalisées.

Pour le même motif, une visite des lieux ne se justifie pas.

6. La décision du département des finances et des affaires sociales du 15 mars 1995 est dès lors confirmée. Vu le sort de la cause, le recourant supportera les frais de la procédure de recours (art.47 al.1 LPJA).

Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art.48 al.1 a contrario LPJA).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.