

keit, dass der Anwärter selbst auf die Verwirklichung des Rechts dadurch verzichtet, dass er das Dienstverhältnis aufgibt, das ihm später Anspruch auf Pensionierung gegeben hätte.

22. Sentenza dell'otto marzo 1946  
nella causa Don Michele Tomamichel.

*Art. 16, cifre 2 e 3 DIN.* Natura « sui generis » del beneficio canonico; in particolare, esso non è equiparabile ad un usufrutto. Imponibilità del beneficio canonico.

*Art. 16, Ziff. 2 und 3 WStB.* Nach kanonischem Recht errichtete kirchliche Benefizien (Pfründen) dürfen, als Rechtsinstitutionen *sui generis*, steuerrechtlich den Nutzniessungsvermögen nicht ohne weiteres gleichgestellt werden.

*Art. 16 ch. 2 et 3 AIN.* Les bénéfices ecclésiastiques érigés conformément au droit canon sont des institutions *sui generis* qui ne peuvent, en particulier, être assimilées à l'usufruit. Assujettissement du bénéfice ecclésiastique à l'impôt.

*Ritenuto in fatto :*

A. — Don Michele Tomamichel gode, quale canonico della Cattedrale di Lugano, un beneficio, i cui beni comprendono una casa d'abitazione perequata 21 573 fr. e capitali per un ammontare di 79 900 fr. Il reddito del beneficio è valutato in 4200 fr. all'anno, ossia 3000 fr. provenienti dai capitali e 1200 fr. rappresentanti il valore locatizio della casa d'abitazione.

Ai fini dell'imposta per la difesa nazionale (I periodo) la Commissione circondariale di tassazione imponeva il canonico Tomamichel tanto sulla sostanza quanto sul reddito del beneficio canonico. Su ricorso del contribuente, l'autorità di tassazione stralciava però la sostanza.

Il canonico Tomamichel adiva la Commissione cantonale di ricorso, la quale, statuendo in data 21 dicembre 1944, lo dichiarava esonerato dall'imposta per i seguenti motivi: « Visto come i benefici ecclesiastici siano da ritenere enti eretti a scopo di culto, e come i redditi servano al sosten-

tamento dell'ecclesiastico preposto al culto stesso, si giustifica l'applicazione dell'art. 16 alinea 3. »

B. — L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha interposto tempestivamente un ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale, chiedendo, in linea principale, la tassazione del canonico Tomamichel in base ad un reddito di 4200 fr. e ad una sostanza di 101 473 fr. o, subordinatamente, in base ad un reddito di 4200 fr. L'AFC adduce in sostanza quanto segue:

In concreto non si vuole imporre come persona giuridica il beneficio ecclesiastico, ma unicamente una persona fisica, ossia il beneficiario. L'articolo 16 cp. 3 DIN invocato nel fattispecie non si applica a persone fisiche, ma soltanto a corporazioni e istituti. Ne segue che il canonico Tomamichel dev'essere imposto sul reddito che gli fornisce il beneficio.

La sostanza, di cui il contribuente gode, è la proprietà d'un istituto ecclesiastico che possiede, secondo la legislazione ticinese, la capacità giuridica e ha il carattere d'una fondazione. Tanto il diritto ticinese, quanto quello canonico considerano il beneficiario come un usufruttuario. Si tratta adunque di un usufrutto legale. Giusta l'art. 27 cp. 2 DIN, la sostanza gravata da un usufrutto è computata all'usufruttuario.

Se il Tribunale federale non ammettesse in concreto l'esistenza d'un usufrutto, dovrebbe almeno dichiarare che il contribuente è imponibile sul reddito di 4200 fr.

C. — Nella sua risposta la Commissione cantonale di ricorso ha concluso pel rigetto del gravame, osservando:

Non occorre indagare se l'investito d'un beneficio debba essere considerato come un usufruttuario legale, ma soltanto se debba essere equiparato all'usufruttuario ai sensi degli art. 21 cp. 5 e 27 cp. 2 DIN. Tanto l'uno, quanto l'altro di questi due disposti prevedono che la sostanza o il reddito, su cui è costituito un usufrutto, è computata all'usufruttuario. Ciò presuppone però l'esistenza d'un nudo proprietario o d'una nuda proprietà che possa

sussistere giuridicamente, riunendo, allorchando manchi l'usufruttuario, i diritti di proprietà e di godimento. Nel caso del beneficio canonico non si può invece concepire la persona giuridica del beneficio senza il beneficiario che s'impersona nell'ecclesiastico, cosicchè agli effetti fiscali in nessun caso il beneficio canonico potrebbe essere imposto per la sostanza ed il reddito del beneficio, se non attraverso il beneficiario. Fiscalmente la figura giuridica del beneficio canonico è invece molto più vicina a quella della fondazione di famiglia, nella quale una certa sostanza e un certo reddito sono destinati al sostentamento d'un beneficiario. Ora chi beneficia d'una fondazione di famiglia non è considerato, agli effetti fiscali, come un usufruttuario.

Ma anche se si dovesse considerare l'investito d'un beneficio come un usufruttuario, non sarebbe imponibile sulla sostanza e sul reddito del beneficio, dato l'esonero sancito dalla legge. Il capoverso primo dell'art. 16 DIN prevede un esonero soggettivo a favore specialmente della Confederazione e dei Cantoni. I capoversi secondo e terzo dello stesso articolo esonerano invece dall'imposta i comuni, come pure certi istituti e certe corporazioni, non come tali, ma limitatamente alla sostanza o al reddito destinato a determinati scopi, tra i quali il culto. Si tratta qui d'un esonero obiettivo. Essendo di carattere obiettivo, l'esonero deve valere anche nel caso in cui la sostanza e il reddito destinati al culto andassero a favore d'una persona fisica, ossia del beneficiario. Se così non fosse, si verrebbe ad eludere la concessione dell'esonero prevista dai capoversi secondo e terzo dell'art. 16 DIN, la quale non potrebbe mai essere applicata quando una fondazione ecclesiastica ha per iscopo il sostentamento d'un ministro del culto.

D. — Replicando, l'AFC ha addotto in sostanza quanto segue :

Gli esoneri dall'imposta, che prevede l'articolo 16 DIN, sono di carattere subiettivo; in particolare gli esoneri accordati dai capoversi secondo e terzo di quest'articolo

si applicano soltanto alle corporazioni ed agli istituti ivi menzionati e non ad altri contribuenti. Si tratta inoltre d'un esonero parziale: infatti esso non si estende a tutti i beni di queste corporazioni e di questi istituti.

Giusta gli art. 21 cp. 5 e 27 cp. 2 DIN, l'imposta sulla sostanza soggetta ad usufrutto è dovuta dall'usufruttuario a motivo del diritto reale limitato ch'egli possiede in proprio su questi beni e non perchè il legislatore avrebbe sostituito l'usufruttuario al nudo proprietario nella tassazione della sostanza.

È ammesso dai canonisti che l'investito possiede sui beni del beneficio un diritto d'usufrutto come *jus in re aliena*. Di quest'avviso si è dichiarato anche il Tribunale federale nella sentenza 29 novembre 1929 su ricorso Deflorin e cons. contro la Città di Coira. Si trattava allora dell'imposizione cantonale d'un beneficio canonico: il Tribunale federale ha riconosciuto che, giusta il diritto costituzionale grigionese, la prebenda ha carattere d'una fondazione di diritto pubblico. Alla fondazione spetta la nuda proprietà della sostanza che l'investito possiede, usa e gode a' sensi dell'art. 755 CC. Nuda proprietà e godimento si trovano nuovamente riuniti, allorchè il beneficio canonico diventa vacante.

È esatto che il destinatario della fondazione di famiglia non è imposto quale usufruttuario. Ma egli non ha, come l'investito d'un beneficio, un usufrutto (poggianti sul diritto ecclesiastico) dei beni della fondazione. D'altra parte, un siffatto usufrutto è istituito anche dal diritto pubblico ticinese (art. 12 § 1 della legge sulla libertà della Chiesa cattolica e sull'amministrazione dei beni ecclesiastici, e art. 93 del regolamento d'esecuzione).

Nel rimanente della sua replica l'AFC risponde alle seguenti domande :

a) Quale è stata la giurisprudenza delle autorità federali nella tassazione dei benefici ecclesiastici ai fini delle imposte federali che hanno preceduto l'imposta per la difesa nazionale ?

b) Quale è stata ed è attualmente la pratica seguita in materia di benefici ecclesiastici riguardo alle imposte federali nei Cantoni che riconoscono questi benefici come delle fondazioni di diritto pubblico ?

Delle risposte date a queste due domande si dirà, per quanto occorra, nei considerandi di diritto.

*E.* — In sede di duplice il canonico Tomamichel ha osservato quanto segue :

a) I redditi del beneficio canonico servono al culto e, di conseguenza, debbono essere esonerati dall'imposta in virtù dell'art. 16 cp. 2 e 3 DIN. Infatti, secondo la dottrina della Chiesa cattolica, la persona dell'officiante è essenziale pel culto pubblico : senza questa persona, non si può avere culto pubblico. Ne segue che i redditi del beneficio destinati al sostentamento dell'officiante debbono essere esonerati dall'imposta per la difesa nazionale come i redditi d'una fondazione ecclesiastica per la manutenzione della chiesa.

b) Per stabilire la natura del beneficio ecclesiastico, non si può prescindere dal diritto canonico, il quale, pur riconoscendo un'analogia tra il beneficiato e l'usufruttuario, non permette di equiparare il beneficio all'usufrutto e il beneficiato all'usufruttuario. Infatti, giusta il can. 1409, il beneficio ecclesiastico comprende due elementi inseparabili : l'ufficio sacro ed il diritto di riscuotere i redditi dei beni annessi a quest'ufficio. Non esiste beneficio senza ufficio, secondo l'assioma del diritto canonico : « *Beneficium propter officium* ». In altri termini, solo chi adempie gli oneri dell'ufficio ha diritto ai redditi del beneficio. Questi oneri rappresentano la contropartita del diritto di riscuotere i redditi e ne sono inseparabili. L'usufruttuario non ha invece nessun onere che gravi sull'usufrutto.

Quali siano gli oneri annessi all'ufficio, risulta dal codice di diritto canonico, il quale prevede tra l'altro che il canonico momentaneamente impedito di far fronte a questi oneri deve farsi supplire, a sue spese, da un altro canonico. Inoltre il beneficiato è amministratore e curatore

del suo beneficio. Anche per questo motivo si distingue dall'usufruttuario.

*F.* — La Commissione cantonale di ricorso ha inoltrato la duplice tardivamente. Degli argomenti in essa esposti non si può quindi tener conto.

*Considerando in diritto :*

1. — Giusta l'art. 1 della costituzione ticinese, la religione cattolica è la religione del Cantone e, secondo gli art. 9 e 11 della legge 28 gennaio 1886 sulla libertà della Chiesa cattolica, la capacità giuridica di tutte le istituzioni appartenenti alla Chiesa cattolica è riconosciuta nei limiti e sotto le garanzie delle leggi in vigore, e la fondazione di benefici è libera conformemente alle leggi ecclesiastiche. D'altra parte, l'art. 35 della legge ticinese d'applicazione del CC conferma che le fondazioni ecclesiastiche hanno la personalità giuridica e l'esercizio dei diritti civili in conformità della relativa legislazione particolare.

Date queste disposizioni, il beneficio canonico, i cui redditi sono riscossi dal contribuente, è un istituto di diritto pubblico a norma dell'art. 59 CC nella misura in cui il diritto canonico lo considera come un ente a sè. Ora, secondo i can. 1409 e 99, il beneficio è una persona giuridica e più precisamente un istituto o una fondazione. D'altra parte è pacifico che il beneficio canonico come persona giuridica ha la proprietà dei beni, di cui in concreto il contribuente gode quale beneficiato.

2. — L'art. 16, cifre 2 e 3, DIN esonera dall'imposta per la difesa nazionale gli istituti di diritto pubblico o di carattere ecclesiastico per la sostanza e il reddito che servono a scopi pubblici, come pure gli altri istituti per la sostanza e il reddito che servono al culto od a scopi esclusivamente d'utilità pubblica.

In concreto, i beni del beneficio canonico, il cui reddito è valutato in 4200 fr. all'anno, sono destinati esclusivamente a fornire all'investito, a motivo del suo ufficio, i mezzi necessari al suo sostentamento, « *ad honestam sustentationem* ».

*tationem* », come dice il can. 1473. L'ufficio di canonico d'una cattedrale consiste essenzialmente nella partecipazione alle cerimonie del culto che ivi si svolgono (can. 391, 412 e seg.).

Il beneficio canonico avendo, in virtù della legislazione ticinese, il carattere d'un istituto di diritto pubblico, l'ufficio adempiuto dal beneficiato è un servizio pubblico a' sensi dell'art. 16, cifra 2 DIN. Ne segue che il beneficio canonico come tale è esonerato dall'imposta sulla sostanza e sul reddito che servono a quest'ufficio.

Ma, anche se il beneficio canonico non fosse un istituto di diritto pubblico o di carattere ecclesiastico a norma della cifra seconda dell'art. 16 DIN, dovrebbe essere esonerato dall'imposta, giusta la cifra terza dello stesso articolo, per quanto concerne la sostanza e il reddito destinati al culto. Infatti si debbono considerare come destinati al culto quei beni che servono a fornire all'ecclesiastico uno stipendio per la sua funzione o ad assicurargli il sostentamento, se si consacra interamente al suo ufficio.

3. — In concreto deve indagare se e in quale misura il beneficiato sia assoggettato all'imposta per la difesa nazionale ed in particolare s'egli possa essere trattato, come sostiene l'AFC, alla stessa stregua di un usufruttuario.

a) Secondo l'art. 21 lett. c DIN, il reddito del patrimonio gravato da un usufrutto dev'essere imposto a carico dell'usufruttuario e non del nudo proprietario; giusta l'art. 27 cp. 2 DIN, la sostanza gravata da un usufrutto è computata all'usufruttuario.

Si tratta dell'usufrutto istituito dal codice civile svizzero. Un siffatto trattamento dell'usufrutto da parte del DIN si giustifica poichè l'usufruttuario ha sui beni sottoposti all'usufrutto e specialmente sul loro reddito un diritto reale, quindi un diritto immediato sulla cosa, stabilito in modo da lasciare al proprietario una proprietà spoglia di una parte della sua sostanza e quindi deficiente.

Sarebbe tuttavia errato ritenere che l'imposta sulla sostanza messa a carico dell'usufruttuario poggi sul valore

del diritto d'usufrutto. Infatti questo valore potrebbe essere calcolato soltanto capitalizzando i redditi annui in base all'età dell'usufruttuario e tenendo conto delle clausole che possono mettere fine all'usufrutto; ne risulterebbe un importo inferiore a quello della sostanza; la differenza rappresenterebbe il valore della nuda proprietà.

L'imposta non è dunque basata sul valore dell'usufrutto, ma sul valore integrale della sostanza, la quale, in virtù di una sostituzione legale, è trasferita all'usufruttuario, ossia a quello dei due interessati che gode quasi esclusivamente del diritto di proprietà.

b) Il beneficio di cui è investito il can. Tomamichel, e quindi anche il godimento dei beni oh'esso comprende, è disciplinato dal diritto pubblico ticinese. Nella misura in cui il diritto pubblico ticinese si riferisce espressamente o tacitamente al diritto canonico (cfr. art. 9 e 11 della legge sulla libertà della Chiesa cattolica), il diritto canonico è applicabile come diritto cantonale.

Il Codex juris canonici dispone che il beneficiato ha il diritto di riscuotere tutti i redditi dei beni annessi al beneficio (can. 1409) come pure di godere e usare questi beni nella misura necessaria al suo onesto sostentamento (can. 1472-1473). Ma il codice non dice che questo diritto ha il carattere d'un usufrutto o d'un diritto reale. I termini « *uti frui potest fructibus beneficialibus* » (can. 1473), secondo la terminologia tradizionale, non servono come la parola « *ususfructus* » a caratterizzare il diritto reale dell'usufrutto, ma si applicano anche al diritto di godimento del locatario (cfr. § 2 J. *de locat. et cond.* 3, 24, citato da ELVERS, *Servitutenlehre*, pag. 18 nota c).

Inoltre, il Codex juris canonici precisa che esiste un vincolo indissolubile tra l'ufficio sacro e il godimento dei beni annessi ad esso. Il beneficio, ovvero l'ufficio e il diritto di godimento, sono in massima attribuiti a vita. Il beneficiato perde il godimento soltanto allorchè il suo ufficio finisce, ossia in seguito a decesso, rinuncia o revoca (*privatio*: can. 2299).

Il diritto del beneficiario, anche se sotto diversi aspetti è equiparabile all'usufrutto, non può essere confuso e identificato con esso. I rapporti giuridici tra il beneficiario e il beneficio si distinguono infatti per due elementi essenziali che non si riscontrano nelle relazioni tra l'usufruttuario e il nudo proprietario. Anzitutto l'investito esercita il suo diritto di godimento in qualità di beneficiario d'una fondazione destinata ad assicurargli il sostentamento e nello stesso tempo ha la funzione di curatore o di organo del beneficio. In secondo luogo, il diritto di godimento conferito al beneficiario è indissolubilmente legato all'ufficio di cui egli è rivestito. Per questo motivo, l'istituto del beneficio si avvicina di più al diritto amministrativo che al diritto privato.

Il godimento del beneficiario non potrebbe essere considerato come il prodotto d'un'attività lucrativa ed equiparato ad uno stipendio corrisposto a titolo di remunerazione di servizio (cfr. sentenza 29 novembre 1919 del Tribunale federale su ricorso Deflorin e cons.; MEURER, Bayerisches Pfründrecht, pag. 258). Si tratta invece di un diritto sui redditi di un patrimonio, diritto conferito al beneficiario, mentre è rivestito dell'ufficio sacro: l'ufficio e il diritto di godimento sono inseparabili.

Così stando le cose, si deve ammettere che i diritti conferiti al beneficiario sono di natura speciale e non potrebbero quindi essere identificati completamente con un altro istituto giuridico.

c) Contrariamente all'opinione di Enrico Maspoli (Il diritto ecclesiastico dello Stato del Canton Ticino, pag. 101), il diritto pubblico ticinese non ha modificato i rapporti giuridici tra il beneficio e il beneficiario, quali sono stati stabiliti dal diritto canonico.

Secondo l'art. 11 della legge sulla libertà della Chiesa cattolica, « si potranno liberamente fondare benefici in conformità colle leggi ecclesiastiche ». Perciò, in massima, sono applicabili le regole del diritto canonico, evidentemente sotto riserva delle disposizioni di diritto pubblico

stabilite in vista dell'interesse generale. Ma i rapporti tra il beneficiario e il beneficio sono essenzialmente di diritto ecclesiastico interno; non si vede per quali ragioni il legislatore ticinese abbia voluto disciplinarle. Se l'art. 12 § 1 della legge sulla libertà della Chiesa cattolica (il quale si riferisce unicamente ai beni parrocchiali e vice parrocchiali, e prescrive che l'amministrazione di questi beni, compresi i benefici, incombe al Consiglio parrocchiale) precisa: « Sono riservate le speciali disposizioni stabilite dai fondatori o da convenzioni, e i diritti dell'investito come usufruttuario », non se ne deve concludere che il diritto pubblico ticinese abbia derogato al diritto canonico. Si deve invece semplicemente ritenere che, di fronte al Consiglio parrocchiale incaricato dell'amministrazione dei beni, l'investito conserva intatto il diritto speciale di godimento, previsto dal diritto canonico e comparabile all'usufrutto per quanto concerne l'estensione di questo godimento (cfr. a proposito del diritto prussiano, la nota 24 di GIERKE, Deutsches Privatrecht, pag. 639); pel VALLESE, la legge 22 maggio 1880 che dispone tra l'altro: « L'administration que le conseil municipal exerce par l'intermédiaire de la commission paroissiale ne peut en aucune manière entraver la jouissance libre et directe qui demeure réservée au bénéficiaire ». E se l'art. 93 del regolamento esecutivo della legge sulla libertà della Chiesa cattolica dispone: « Il beneficiario è parificato all'usufruttuario: ha il dovere di usare e di conservare da buon padre di famiglia i beni stabili e mobili a lui consegnati, ed è responsabile del loro deperimento che non dipenda dall'uso », vuol dire semplicemente che il beneficiario dev'essere parificato all'usufruttuario quando si tratta della salvaguardia dei beni destinati al beneficio, ossia nella misura in cui l'interesse pubblico è in giuoco. Ma non si potrebbe dedurre da queste regole di diritto cantonale che il diritto pubblico ticinese abbia istituito a favore del beneficiario, in deroga al diritto canonico, un vero diritto reale sui beni affetti al beneficio.

L'AFC invoca la sentenza 29 novembre 1929 su ricorso Deflorin e cons., nella quale il Tribunale federale ha riconosciuto che l'investito d'un beneficio canonico dev'essere equiparato ad un usufruttuario. Ma la lite non concerneva questo punto sul quale le parti erano d'accordo; la questione da risolvere era tutt'altra. Si trattava infatti di decidere se, oltre l'imposta ordinaria sulla sostanza come tale (non sul reddito di essa), fosse lecito assoggettare l'investito del beneficio all'imposta sul reddito del lavoro. La suddetta sentenza non pregiudica quindi la presente decisione.

4. — Se la natura del diritto di godimento del beneficiario sui beni del beneficio non si può definire in modo sicuro, la posizione del beneficio, come persona giuridica, è invece tale che non si potrebbe comparare con quella del nudo proprietario. La proprietà del beneficio non è deficiente, ma piena e permette alla persona giuridica di esercitare integralmente il compito che le è devoluto come istituto equiparabile ad una fondazione. Se il suo diritto di disposizione non è paragonabile a quello di una persona fisica o di una corporazione, gli è perchè, come tutte le fondazioni, la sua volontà è vincolata da uno scopo che costituisce la sua ragione d'essere, espresso nel suo statuto. I diritti del beneficio non sono limitati dai diritti del beneficiario, ma gli uni e gli altri sono armonicamente regolati dallo statuto dell'istituzione stessa. Il diritto di godimento del beneficiario non si oppone al diritto di proprietà del beneficio. Mentre la nuda proprietà è uno stato anormale, che ha carattere temporaneo e cessa con l'estinzione dell'usufrutto, la situazione del beneficio e del beneficiario è stabile: salvo i brevi periodi in cui l'ufficio è vacante, i diritti del beneficio e quelli dei successivi beneficiari possono coesistere per una durata indefinita.

Così stando le cose, l'imposta per la difesa nazionale incomberebbe, nella misura in cui colpisce la sostanza, al beneficio (nella sua qualità di proprietario), se non ne fosse esonerato in virtù dell'art. 16 DIN, trattandosi di beni destinati ad un servizio pubblico.

Il reddito riscosso personalmente dal beneficiario non è invece equiparabile ad un reddito destinato ad un servizio pubblico: esso serve infatti a far fronte alle spese personali del beneficiario che è preposto ad un servizio pubblico.

A questo proposito, il beneficiario non dev'essere trattato diversamente dal funzionario statale che compie un servizio pubblico, ma il cui salario non è esonerato dall'imposta. Lo stesso vale per i beni destinati alla manutenzione o alle riparazioni della chiesa: l'istituto o la corporazione che assume queste spese non è imponibile. Invece, l'imprenditore o l'operaio che effettua i lavori non può pretendere che le somme pagategli siano destinate al culto e quindi esenti dall'imposta.

#### *Il Tribunale federale pronuncia:*

Il ricorso è parzialmente ammesso nel senso che la decisione impugnata è annullata e il canonico Michele Tomamichel dev'essere imposto sul reddito di 4200 fr. che gli frutta il suo beneficio canonico. Nel rimanente il ricorso è respinto.

#### **23. Auszug aus dem Urteil vom 12. Juli 1946 i. S. H. gegen eidg. Steuerverwaltung.**

##### *Warenumsatzsteuer.*

1. Die Steuerverwaltung darf die für den Bestand und Umfang der Steuerpflicht massgebenden Umsätze nach Ermessen festsetzen, wenn keine oder keine zuverlässigen buchmässigen Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen vorhanden sind (Erw. 1-5).
2. Der Grossist, der sein Recht auf steuerfreien Engrosbezug nicht ausübt, sondern sich Steuern überwälzen lässt, kann diese mit seiner eigenen Steuerschuld nicht verrechnen. Ausnahmefall: rückwirkende Eintragung ins Grossistenregister (Erw. 6).

##### *Impôt sur le chiffre d'affaires.*

1. Lorsque le contribuable n'a pas tenu de comptabilité ou n'a tenu qu'une comptabilité insuffisante, le fisc est autorisé à fixer par appréciation les chiffres d'affaires déterminants du point de vue de l'assujettissement à l'impôt et du montant de l'obligation fiscale (consid. 1 à 5).
2. Le grossiste qui ne fait pas usage de son droit à la franchise d'impôt pour ses achats en gros, mais se laisse transférer des