

Arrêt civil.

Audience publique du dix-huit avril deux mille douze.

Numéro 36871 du rôle.

Composition:

*Romain LUDOVICY, président de chambre;
Françoise MANGEOT, premier conseiller;
Gilbert HOFFMANN, conseiller, et
Jean-Paul TACCHINI, greffier.*

Entre :

SOC.1.) LUXEMBOURG société anonyme, établie et ayant son siège social à (...), (...),

*appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Geoffrey Gallé de Luxembourg en date du 31 août 2010,
comparant par Maître Jean-Luc Fisch, avocat à Luxembourg,*

et :

ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, ayant son ministère d'État à Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,
*intimé aux fins du susdit exploit Geoffrey Gallé,
comparant par Maître François Kremer, avocat à Luxembourg.*

LA COUR D'APPEL:

La société **SOC.1.) Luxembourg SA** exploite à (...) au centre commercial (...) appartenant à la société civile **SOC.2.)** (ci-après société **SOC.2.)**) un « hypermarché ». Par convention cadre du 19 juillet 2007, les sociétés **SOC.1.)** et **SOC.2.)** étaient convenues de travaux d'agrandissement du centre commercial, comprenant notamment l'extension dudit hypermarché, la construction d'une plus ample galerie marchande, la construction d'un immeuble de parking couvert, le réaménagement des parkings à ciel ouvert, etc.

Pour permettre la réalisation du projet, la société **SOC.2.)** était d'accord à mettre à la disposition de **SOC.1.)** la place nécessaire, à l'intérieur et à l'extérieur du centre commercial, moyennant constitution, au profit de **SOC.1.)**, « d'un droit réel immobilier de superficie » sur la surface de l'hypermarché tel qu'à agrandir et du parking couvert à construire. Le contrat énonce que « par l'effet de l'entrée en vigueur du droit de superficie, le contrat de bail en cours entre **SOC.1.)** et la société **SOC.2.)** prendra fin ... » et que « le droit de superficie aura une durée de 42 années et demie à partir de l'entrée en vigueur de ladite convention avec un maximum de 40 ans à partir de l'ouverture de l'hypermarché ». La convention a réglé la redevance annuelle à payer en contrepartie du droit de superficie durant la phase de construction et après l'ouverture du nouveau hypermarché. **SOC.1.)** s'était engagée à payer « les contributions de toute nature et notamment l'impôt foncier pesant sur les biens grevés du droit de superficie ». **SOC.1.)** s'était vu accorder pour le temps après la fin du droit de superficie une option pour un bail commercial dont la durée et le loyer étaient d'ores et déjà déterminés.

Le 6 décembre 2007, la société civile **SOC.2.)**, en tant que propriétaire du fonds, et **SOC.1.)** Luxembourg SA, en tant que superficière, avaient présenté à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines une déclaration d'option pour l'application de la TVA audit droit de superficie dont l'entrée en vigueur était fixée au 1^{er} janvier 2008. La TVA à régler était de 6.527.476,05 € sur un total imposable de 43.516.510 €. Cette déclaration fut acceptée le 18 décembre 2007.

Le 11 décembre 2007, l'administration de l'Enregistrement fit savoir à la société **SOC.1.)** que la constitution d'un droit de superficie ne tombe pas dans le champ d'application de la loi du 24 décembre 1969 tendant à éviter la perception cumulative du droit d'enregistrement et de la TVA en sorte que le droit de superficie en cause reste soumis au « taux de 0,5 %, plus 2/10 » (v. ci-dessous).

Ensuite, par acte notarié du 11 janvier 2008, les sociétés **SOC.1.)** et **SOC.2.)** ont repris la teneur de la convention cadre, la société **SOC.2.)** concédant à **SOC.1.)** un droit de superficie sur les terrains plus amplement désignés dans ledit acte en précisant que le droit réel de superficie s'est substitué au bail en cours. L'acte notarié reprend les dispositions contractuelles antérieures sur la durée du droit de superficie. Il expose que : « Sur partie des terrains faisant l'objet du droit de superficie se trouvent des bâtiments et constructions érigés par la société civile immobilière et lui appartenant dans lesquels sont exploités des commerces. Ces bâtiments et constructions sont cédés gratuitement à la société **SOC.1.)**, de même que les plantations aménagées sur les terrains ... » et que « ce droit de superficie est régi par la loi du 10 janvier 1824 sur le droit de superficie et par les dispositions dérogatoires

additionnelles du présent acte » et que « pendant la durée du droit de superficie, la société **SOC.1.)** exerce tous les droits attachés à la propriété du fonds, y compris celui de donner en garantie le droit de superficie et les immeubles érigés par elle sur base du droit de superficie ». **SOC.1.)** est aussi expressément autorisée à céder ses droits. L'acte notarié reprend les dispositions contractuelles antérieures sur le prix de la concession, soit les redevances annuelles majorées de la TVA. L'acte notarié reprend les dispositions contractuelles antérieures sur l'option de bail à l'expiration du droit de superficie.

Quant au sort des constructions à l'expiration du droit de superficie, l'acte notarié stipule que « la propriété des bâtiments, ouvrages et plantations construits, transformés ou aménagés par la société **SOC.1.)** passe à la société civile immobilière gratuitement et sans indemnité, ... ».

L'acte notarié a été enregistré le 31 janvier 2008. Les droits d'enregistrement de mutation se sont élevés pour un total imposable de 42.500.000 € à 255.000 € perçus par le receveur (0,5 % donnant 212.500 €, et, en plus, 20 % sur 212.500 € donnant 42.500 € ; le taux total est donc de 0,6 %, soit le taux applicable au bail à durée déterminée (v. L. modifiée du 7/8/1920, § 3, n° 1 pour le bail à durée déterminée).

Par acte d'huissier du 21 janvier 2009, **SOC.1.)** Luxembourg SA a donné assignation à l'Etat devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour se voir condamner à lui rembourser le montant de 255.000 € avec les intérêts légaux à partir de la demande en justice et une indemnité de procédure, au motif que la concession du droit de superficie ne serait pas soumis au droit proportionnel d'enregistrement.

Par jugement du 7 juillet 2010, le tribunal d'arrondissement a dit l'assignation non fondée. Le 31 août 2010, **SOC.1.)** a relevé appel de ce jugement en reprenant et en développant ses moyens de première instance.

Il est d'emblée précisé que la partie **SOC.1.)** n'a pas spécialement contesté le taux du droit proportionnel auquel l'opération juridique a été imposée. Elle conteste que le droit de superficie constitue en lui-même une propriété et, en particulier, que le droit de superficie tel qu'aménagé entre parties puisse être qualifié de droit de propriété. Elle en conclut que l'opération serait soumise au droit fixe, actuellement de 12 €, en vertu de la loi du 22 frimaire an VII, article 68, § 1^{er}, n° 51, comme faisant partie, aux termes de ladite loi, des « actes ... qui ne se trouvent dénommés dans aucun des (chapitres de la présente loi) et qui ne peuvent donner lieu au droit proportionnel » (v. ci-dessous).

La partie **SOC.1.)** a encore conclu à voir appliquer à l'opération en cause la loi prévue du 24 décembre 1969 qui a ajouté à l'article 37 de la loi du 7 août 1920 la disposition suivante : « Les mutations de biens et droits mobiliers déclenchant l'exigibilité effective de la taxe sur la valeur ajoutée sont enregistrés au seul droit fixe. » (art. 37, chapitre 1^{er}, § XIII de ladite loi).

La question litigieuse est donc celle de savoir si la quotité du droit d'enregistrement à régler est fixe, soit le montant de 12 €, ou proportionnelle, soit un montant *ad valorem*, en l'espèce 255.000 €.

La loi de base en la matière continue à être la loi organique du 22 frimaire an VII dont l'article 2 pose la règle générale que « les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis ». L'article 4 énonce que « le droit proportionnel est établi pour les obligations, ... et pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles ... », alors que, pour le droit fixe, c'est le contraire (article 3).

Quant aux droits fixes, ladite loi finit, en son article 68, § 1^{er}, l'énumération de différents actes par le point 51 se référant à « généralement tous actes civils ... qui ne se trouvent dénommés dans aucun des paragraphes suivants, ni dans aucun autre article de la présente et qui ne peuvent donner lieu au droit proportionnel ». Les droits fixes frappent donc, en général, les opérations juridiques qui ne correspondent pas à un mouvement de valeur et, en plus, les actes dits « innommés », c.-à-d. les actes qui ont pour particularité de ne pas être spécialement tarifés. Si un acte n'est pas expressément soumis au droit proportionnel, il est nécessairement soumis au droit fixe (Alain Steichen : Manuel de droit fiscal, t. 2, éd. de 2006, p. 1516).

Quant au tarif des droits proportionnels, l'article 69 classe « les actes et mutations » y énumérés d'après les quotités respectivement applicables. Précisément, le § 7 de l'article 69 soumet à « quatre francs par cent francs, 1^o ... les ventes, cessions ... et tous autres actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux ... ». Cette énumération se trouve reprise dans la loi modifiée du 7 août 1920 portant majoration des droits d'enregistrement, de timbres, etc. », à l'article 37 portant tarif des droits proportionnels, chapitre I, § IX, 2^o. Les mutations opérant transfert de propriété ou de jouissance d'un bien immeuble sont donc soumises au droit proportionnel d'enregistrement (droit de mutation).

Il est généralement admis qu'en matière d'enregistrement la nature juridique de l'opération est déterminée d'après les notions de droit privé, sous réserve de l'interprétation spéciale à donner au texte de droit fiscal.

En droit civil luxembourgeois et belge, le droit de superficie, tel qu'il est réglé dans la loi du 10 janvier 1824 destinée à compléter le livre II du Code civil, constitue, d'après Henri de Page (Traité de droit civil belge, t. VI, éd. de 1942, numéros 681 et s. et spécialement. n° 685) une « propriété temporaire » de bâtiments, ouvrages ou plantations sur le fonds d'autrui ; le superficiaire a ce que l'article 522 C. civ. appelle « la propriété du dessus », il lui manque simplement celle du dessous.

Aux termes de la prédite loi, « celui qui a le droit de superficie peut l'aliéner et l'hypothéquer, il peut grever de servitudes les biens qui font l'objet de son droit, mais pour la durée de sa jouissance seulement » (art. 2), A plus forte raison peut-il le donner à bail. Il a le droit de démolir les bâtiments et autres ouvrages dont il est propriétaire, d'arracher ses plantations et de les enlever, « pourvu qu'il en ait payé la valeur lors de son acquisition, ou que les bâtiments ouvrages et plantations aient été construits ou faits par lui ... (art.5). Le superficiaire a donc la jouissance complète des constructions et plantations et il en acquiert tous les produits.

A la loi de 1824 s'est substituée la nouvelle réglementation du droit de superficie comprise dans la loi du 22 octobre 2008 sur le « pacte logement », mais qui n'a pas modifié le statut de droit réel du droit de superficie tel que spécifié dans la loi de 1824, sauf à en prolonger la durée maximale, initialement de 50 ans, à 99 ans, avec faculté de renouvellement. D'ailleurs, il est à noter que les droits régulièrement perçus d'après la teneur des actes ne sont pas restituables, quels que soient les événements ultérieurs (Alain Steichen précité, p. 1517).

Le « droit de propriété » de biens immeubles visé dans la loi de 22 frimaire, selon le fiscaliste Pr Alain Steichen, « est à comprendre dans un sens large et vise à la fois la pleine propriété, la nue-propriété ainsi que l'usufruit » (ouvrage précité, n° 1989, n° 1991).

D'après l'enseignement d'Eliacim Naquet (Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, Paris 1899, t. 1, n° 169), la propriété des ouvrages élevés au-dessus du sol est soumise à la taxe aussi bien que celle du sous-sol (v. concession de mine), lorsqu'elle est distincte du sol. Il écrit : « Le droit de superficie constitue un véritable droit de propriété ayant pour objet des bâtiments et ouvrages élevés sur un fonds appartenant à autrui ; c'est au moins un droit réel immobilier, puisqu'il grève directement un immeuble ... Qu'on le considère d'une façon ou d'une autre, il est soumis au droit de mutation. Pourquoi en

serait-il autrement, d'ailleurs ? N'implique-t-il pas l'existence d'une valeur dont le déplacement doit être imposé par la loi ? ».

Le même auteur écrit à propos de l'expression « actes translatifs de propriété » utilisée dans l'article 69, § VII, point 1 précité : « La Cour de cassation considère que les mots employés par la loi de frimaire : « Toutes transmissions de propriété » englobent les mutations de droits réels immobiliers. Cette interprétation est conforme à la tradition. Le droit de centième denier était dû, en effet, par cela seul qu'il y avait transmission d'un droit réel immobilier ... » (n° 167). Suivant cette interprétation, le droit proportionnel est donc dû au cas de transmission de tous droits réels immobiliers, interprétation qui comprend donc les droits réels autres que la propriété et l'usufruit spécialement mentionnés à l'article 69, § VII, n° 1, comme les servitudes, les droits d'usage et d'habitation, notamment.

Il faut préciser que cette solution s'appuie sur la généralité des termes employés dans l'article 4 précité de la loi de frimaire qui parle de « toute transmission de propriété », même s'il faut reconnaître que ce texte ne se suffit pas à lui-même, puisqu'il renvoie expressément pour la quotité du droit proportionnel à l'article 69. (A noter que l'expression « transmission de ... jouissance » employée à l'article 4 désigne, non pas un droit réel de jouissance, mais uniquement le droit acquis « en vertu d'un bail ou d'un engagement d'immeuble (E. Naquet, *ibidem*, note 2) ; pour les actes translatifs de jouissance, v. loi du 22 frimaire an VII, art. 22 et la loi luxembourgeoise du 23 décembre 1913, art. 24). Il reste que, suivant E. Naquet, « le but de cette loi a été d'employer une formule aussi compréhensible que possible, précisément afin d'englober tous les droits réels immobiliers quelconques ; cette interprétation a l'avantage de laisser plus d'unité à la loi et d'écartier une distinction qui ne se justifierait pas rationnellement ».

Cette doctrine sur le sens large (v. Alain Steichen précité), voire « absolu » à donner au mot « propriété », « comme le déclare la Cour de cassation » (E. Naquet, n° 167, note 2), est rejointe en Belgique par Alfred Schicks lorsqu'il écrit dans son Dictionnaire des droits d'enregistrement, Bruxelles 1904, t. III, sous le mot « emphytéose », en se référant à la jurisprudence des tribunaux et de la Cour de cassation en France (tribunal de la Seine, 10 avril 1858 ; cass. Fr., 26 avril 1853): « Avant la loi du 6 août 1887, on pouvait soutenir que l'acte de constitution du droit d'emphytéose ou de superficie, conférant un droit réel, donnait ouverture au droit de vente d'immeuble. Cependant on décidait généralement que l'acte ne donnait ouverture qu'au droit de bail et cette interprétation bienveillante a été consacrée par la loi du 6 août 1887 qui ... comprend les baux d'emphytéose ou de superficie dans l'expression générale « baux de toute nature » dont se sert l'article 1^{er} de

cette loi ». En droit belge, les actes constitutifs de superficie ont donc été assimilés législativement, au point de vue de la perception des droits d'enregistrement, aux baux ordinaires.

Il faut retenir de ces développements que le droit de superficie constitue un démembrement horizontal de la pleine propriété en ce qu'au droit du propriétaire sur le sol se trouve juxtaposé le droit de propriété sur les constructions appartenant à une autre personne, et que le droit de superficie est en principe assujéti au droit d'enregistrement de mutation immobilière. Cette solution se déduit d'ailleurs clairement de la loi du 31 mai 1824, à savoir des articles 20 à 22 sur les acquisitions séparées du fonds et de la superficie : lorsque le superficiaire acquerra la propriété du fonds, il sera tenu de payer le droit d'enregistrement au taux fixé pour les mutations immobilières sur la valeur de l'intégralité du bien sous déduction du droit qui aura été perçu précédemment à raison de l'acquisition des constructions sur le fonds.

La question reste de savoir si la mutation immobilière intervenue en l'espèce est celle d'un droit de pleine propriété, ou si elle est soumise au droit proportionnel bien que n'étant pas d'une propriété pleine et entière. A ce propos, la partie **SOC.1.)** a relevé que si le point 11 des « dispositions additionnelles » (acte notarié, p. 25) lui donne le droit de céder ses droits, elle reste toutefois tenue solidairement avec l'acquéreur au paiement des « redevances, charges et loyers » ; elle en déduit que « son droit d'aliénation et partant son *abusus* en deviennent considérablement entravés ». Elle oppose encore que le point 13 (acte notarié, p. 30) prévoyant qu'« à l'expiration du droit de superficie, la propriété des bâtiments ... construits, transformés ou aménagés par la société **SOC.1.)** passe à la société civile immobilière gratuitement et sans indemnité ... », « constitue une atteinte aux prérogatives de **SOC.1.)** qui ne peut récupérer les fruits de son investissement ».

Ces objections ne sont pas fondées étant donné que les engagements personnels pris envers le propriétaire du sol et le règlement des indemnités à l'expiration du droit de superficie n'amenuisent pas le droit réel du superficiaire en lui-même. **SOC.1.)** a l'usage (*usus*), elle a la jouissance (*fructus*) en ce qu'elle a le droit d'en percevoir les « fruits » par des actes matériels de jouissance. **SOC.1.)** a également le droit de disposition (*abusus*) qui, au sens strict du terme, est le droit d'aliéner (cf. art. 537 C. civ.).

La partie **SOC.1.)** n'a pas expressément argumenté de la privation du droit de disposer matériellement des biens immeubles en les transformant et en les détruisant à son gré (v. point 13 précité), ni de la privation du droit de donner librement en location « l'objet du droit de superficie et

les bâtiments construits par elle sur base dudit droit, sans l'accord de la société civile immobilière » (acte notarié, p. 25 et 30).

Il n'en reste pas moins que le droit de superficie en cause demeure un droit restreint de propriété qui, suivant la doctrine et la jurisprudence examinées ci-dessus, doit être compris dans l'expression « toute transmission de propriété » visée à l'article 4 de la loi de frimaire, et partant est soumis au droit proportionnel.

Le droit de superficie concédé ne tombe donc pas, contrairement aux conclusions de la partie **SOC.1.**), dans le champ d'application résiduel de l'article 68, § 1, point 51.

Contrairement aux conclusions de la partie **SOC.1.**), les conditions d'application de la loi prévue du 24 décembre 1969 tendant à éviter la perception cumulative du droit d'enregistrement et de la TVA ne sont pas données, puisque cette loi se rapporte aux seuls « biens et droits mobiliers ». Il est clair que les mutations immobilières restent soumises cumulativement aux droits d'enregistrement proportionnels et à la TVA (Alain Steichen ouvrage précité, p. 1526 et s.), que cela soit inique ou non.

Il n'est pas correct d'affirmer que « l'administration de l'Enregistrement et des Domaines s'était initialement fondée sur les dispositions applicables au droit de bail pour accepter l'option pour l'application de la TVA au droit de superficie ... et qu'il convient donc d'en tenir compte pour le traitement fiscal de ce droit en matière d'enregistrement » : l'option pour l'application de la TVA peut se faire en vertu de l'article 45 de la loi du 12 février 1979 pour les opérations visées à l'article 44, sous f et g, le point f englobant justement, à côté des « livraisons de biens immeubles », « les cessions de droits réels immobiliers ».

Pour répondre aux conclusions de la partie **SOC.1.**), si un bail en matière immobilière est compris dans les dispositions sur le non-cumul, ce n'est pas par une « analyse extensive du principe *non bis in idem* », mais simplement pour la raison que le bail immobilier a une nature mobilière dès lors que le preneur n'a qu'un droit de créance envers le bailleur, sans droit réel, étant donné que toute obligation de faire, même relativement à un immeuble, est mobilière. Il n'est pas permis de se reporter aux solutions du droit belge pour régler des problèmes d'enregistrement en droit luxembourgeois du moment que la matière est régie par des textes différents (v. *supra*, A. Schicks).

Le jugement déferé est donc à confirmer.

La partie **SOC.1.)** ayant succombé en ses moyens d'appel n'a pas droit à une indemnité de procédure pour la première instance, ni pour l'instance d'appel. La demande de la partie Etat en paiement d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel n'est pas justifiée en équité.

Par ces motifs,

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière d'enregistrement, statuant contradictoirement, le conseiller de la mise en état entendu en son rapport,

reçoit l'appel,

le dit non fondé et partant confirme le jugement déferé,

déboute les parties de leurs demandes respectives en paiement d'une indemnité de procédure,

condamne **SOC.1.)** Luxembourg SA aux frais et dépens de l'instance d'appel et en ordonne la distraction à Maître François Kremer, avocat à la Cour, sur son affirmation de droit.