

Audience publique du mercredi sept juillet deux mille dix.

Numéro 120372 du rôle

Composition :

Serge THILL, premier vice-président,
Martine DISIVISCOUR, premier juge,
Françoise WAGENER, premier juge,
David BOUCHE, greffier.

E n t r e :

la société **SOC.1.)** S.A., établie et ayant son siège social à L-3898 (...),
représentée par son conseil d'administration, inscrite au registre de commerce et
des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

partie demanderesse aux termes d'un acte de l'huissier de justice Pierre BIEL de
Luxembourg du 21 janvier 2009,

comparant par Maître Jean-Luc FISCH, avocat, assisté de Maître Aude
TUSAMBA, avocat, les deux demeurant à Luxembourg,

e t :

l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par le ministre d'Etat, sinon
par le ministre des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de
la Congrégation,

partie défenderesse aux fins du prédit acte BIEL,

comparant par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

1. Indications de procédure

Le 21 janvier 2009, la société **SOC.1.) S.A.** a donné assignation à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg à se faire représenter par un avocat devant ce tribunal. Elle demande au tribunal de dire que le droit de superficie lui accordé n'est pas soumis au droit proportionnel d'enregistrement et de la faire bénéficier d'un enregistrement au droit fixe de 12.- euros et par voie de conséquence de condamner l'Etat au paiement de la somme de 255.000.- euros avec les intérêts légaux à compter de la demande en justice jusqu'à solde.

L'affaire a été déposée au greffe du tribunal le 4 mars 2009.

A l'audience du 12 mai 2010, l'instruction a été clôturée et le juge-rapporteur fut entendu.

Maître Aude TUSAMBA, avocat, en remplacement de Maître Jean-Luc FISCH, avocat constitué, a conclu pour la société **SOC.1.) S.A.**.

Maître Céline PIERRE, avocat, en remplacement de Maître François KREMER, avocat constitué, a conclu pour l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg.

2. L'objet de la demande

La société **SOC.1.)** expose qu'elle est une société active et spécialisée dans le domaine de la grande distribution et qu'elle a, en date du 11 janvier 2008, conclu avec la société civile immobilière **SOC.2.)**, par-devant Maître SECKLER une concession de droit de superficie. Aux termes de cette convention la société **SOC.2.)**, agissant en qualité de tréfoncier, a accordé à la société **SOC.1.)**, agissant en qualité de superficiaire, un droit de superficie d'une parcelle de terrain « où est située sa surface de vente actuelle et où sera située une nouvelle surface à construire », pour une durée de quarante ans. La concession de droit de superficie a été assortie de la possibilité d'être prolongée par un bail commercial pour une durée de neuf ans.

Préalablement à la passation de l'acte devant notaire en date du 11 janvier 2008, les parties ont conjointement opté pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée au droit de superficie en vertu de l'article 45 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA et des dispositions du règlement grand-ducal du 7 mars 1980 déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la TVA aux opérations immobilières. Cette option a été

autorisée par l'administration de l'enregistrement et des domaines en date du 18 décembre 2007 et a pris effet à compter du 1^{er} janvier 2008.

La demanderesse précise que le 6 février 2006, elle avait approché le receveur de l'administration de l'enregistrement pour clarifier les droits dus à l'occasion de l'enregistrement de la convention de droit de superficie. Ce dernier aurait alors considéré que, dès lors que les parties avaient au préalable opté pour l'application de la TVA au droit de superficie, l'acte devrait être enregistré au seul droit fixe de 12.- euros.

En réponse à la demande de confirmation formelle de cette analyse, l'administration de l'enregistrement a néanmoins, dans son courrier du 11 décembre 2007, considéré que le droit de superficie constitue « un droit réel sur un ou plusieurs immeubles ne donnant pas droit à l'exonération des droits proportionnels au titre du principe ... du non-cumul des droits d'enregistrement et de la TVA » et que le droit de superficie « reste donc soumis au taux de 0,5% plus 2/10ièmes et devra être transcrit au bureau des hypothèques ».

L'acte du 11 janvier 2008 a été enregistré en date du 24 janvier 2008 et les droits d'enregistrement d'un montant de 255.000.- euros ont été appliqués.

Dans son courrier du 28 octobre 2008, le directeur de l'administration de l'enregistrement, en réponse au courrier lui adressé le 23 janvier 2008, se rallie à « la position prise en décembre 2007 par l'Administration de l'Enregistrement dans l'affaire sous rubrique ».

La société **SOC.1.)** conteste la décision de l'administration de l'enregistrement visant à soumettre le droit de superficie en cause au taux proportionnel, alors même que les parties ont conjointement opté pour l'application de la TVA à ce droit.

3. La position de la société **SOC.1.)**

La société **SOC.1.)** soutient d'abord que l'administration de l'enregistrement et des domaines n'aurait pas tenu compte de la spécificité de la nature du droit de superficie.

Aux termes de l'article 1 de la loi du 10 janvier 1824, le droit de superficie serait défini comme étant « un droit réel qui consiste à avoir des bâtiments, ouvrages ou plantations sur un fonds appartenant à autrui ». L'article 3 de ladite loi prévoirait que le titre constitutif du droit de superficie serait transcrit sur les registres publics à ce destinés.

Le droit de superficie serait un droit réel immobilier, démembrement de la propriété qui a une durée limitée. Ce serait un droit temporaire permettant à son titulaire d'être propriétaire des bâtiments, ouvrages et plantations établis ou à établir sur le fonds et lui permettant d'exercer immédiatement sur les biens les prérogatives qui lui sont reconnues.

Il existerait ainsi des difficultés quant à la qualification du droit de superficie qui ne serait pas expressément prévu par le code civil. Notamment, les frontières entre le droit de superficie et le droit au bail seraient assez ténues et il y aurait lieu, pour certains aspects, de se fonder sur le droit au bail pour essayer d'établir l'exacte nature du droit de superficie, sans pour autant pouvoir l'assimiler entièrement à ce droit. Le droit de superficie apparaîtrait donc comme étant un contrat innomé, en l'occurrence un contrat non expressément et spécifiquement prévu par le code civil.

Si le droit de superficie est défini par la loi du 10 janvier 1824, la concession du droit de superficie (le contrat qui découle du droit de superficie) ne serait, contrairement au contrat de bail ou encore au louage de choses, pas expressément prévue par des dispositions particulières du code civil en matière de contrats. La concession d'un droit de superficie serait donc à considérer comme étant un contrat innomé, le seul fait de pouvoir l'assimiler au droit de bail ne suffirait pas à lui conférer les caractéristiques d'un contrat nommé.

A cet égard, en vertu de l'article 68 paragraphe 1 de la loi du 22 frimaire an VII, le droit fixe serait applicable à tous les actes innomés, c'est-à-dire à tous les actes non expressément et spécialement tarifés par la loi, comme ce serait le cas pour le droit de superficie.

La demanderesse conclut qu'en appliquant les droits d'enregistrement au droit proportionnel, l'administration de l'enregistrement n'aurait pas tenu compte de la nature du droit de superficie qui serait à considérer comme un contrat innomé ne donnant lieu qu'au seul droit fixe de 12.- euros.

La société **SOC.1.)** fait ensuite valoir que la loi du 5 août 1969 sur le TVA aurait consacré le principe du non-cumul des droits d'enregistrement avec la TVA (principe de non bis in idem).

Le paragraphe XIII de l'article 37 de la loi du 7 août 1920 introduit par la loi du 24 décembre 1969 prévoirait ainsi que « les mutations de biens et droits mobiliers déclenchent l'exigibilité effective de la taxe sur la valeur ajoutée sont enregistrées au seul droit fixe ».

En application de cette disposition, la jurisprudence considérerait depuis un jugement du tribunal d'arrondissement du 9 décembre 1992 (rôle 40693) qu'en cas d'option pour l'application de la TVA aux loyers d'immeubles, le contrat de bail ne pourrait être enregistré au droit proportionnel. La jurisprudence aurait encore appliqué le principe non bis in idem à des contrats de crédit-bail ou de leasing trouvant leur source dans un droit de superficie (tribunal d'arrondissement de Luxembourg, 18 décembre 1996, rôle 53166). Dans un souci d'équité et d'égalité du contribuable face à la loi, le tribunal aurait fait application du principe non bis in idem à des situations qui n'étaient, à l'origine, pas expressément prévues par la loi du 24 décembre 1969 ; la juridiction aurait interprété de façon plus extensive la loi du 24 décembre 1969 ainsi que son ratio legis.

En l'occurrence, en cas de lacune dans un contrat innomé, il appartiendrait au tribunal de procéder par analogie, en rapprochant le contrat innomé à un contrat nommé qui lui est proche.

Pour qu'il y ait non-application des droits d'enregistrement au taux proportionnel, l'option pour l'application de la TVA devrait conduire à une exigibilité effective de la taxe, c'est-à-dire que l'opération en cause ne devrait pas pouvoir bénéficier d'une exonération de la TVA. En l'espèce, tréfoncier et le superficiaire auraient opté pour l'application de la TVA au droit de superficie préalablement à la passation de l'acte notarié et cette option aurait été acceptée par l'administration. Cette option pour l'application de la TVA aurait conduit à une exigibilité effective de la taxe sans que l'opération ne puisse bénéficier d'une exonération.

L'administration de l'enregistrement s'étant fondée sur les dispositions applicables au droit au bail pour accepter l'option pour l'application de la TVA au droit de superficie sur base de l'article 45 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA, il y aurait également lieu d'en tenir compte pour le traitement de ce droit en matière de droit d'enregistrement.

Dans ce sens, la législation belge assimilerait la superficie aux baux pour la perception des droits d'enregistrement, bien qu'étant constitutive de droits réels immobiliers.

La demanderesse conclut que le droit de superficie étant assimilé au droit de bail en matière d'enregistrement, il devrait être soumis au seul droit fixe en cas d'option pour l'application de la TVA, en application du principe non bis in idem.

4. La position de l'Etat

L'Etat conteste la demande adverse. Il fait valoir que le contrat ayant pour objet la concession du droit de superficie ne saurait constituer un acte innomé au sens de l'article 68, paragraphe 1 n°51 de la loi du 22 frimaire an VII.

Les contrats innomés seraient définis « par opposition aux contrats spéciaux nommés, tous ceux qui sont soumis, à défaut de dénomination propre et de réglementation particulière, au droit commun des contrats ». La loi du 10 janvier 1824 définirait le droit de superficie et prévoirait son aliénation et l'existence d'un titre constitutif.

Le droit de superficie serait l'expression de la volonté du propriétaire d'un fonds, de concéder à un tiers la propriété temporaire des bâtiments, ouvrages et plantations établis ou à établir sur celui-ci. Un tel droit limité dans le temps ne pourrait résulter que d'un titre établi pour sa formation. Il serait donc artificiel de dissocier le droit de superficie de son titre constitutif.

Il faudrait aussi envisager le droit de superficie comme modalité du droit de la propriété, le droit du superficiaire étant un droit de propriété à part entière existant aux côtés de celui du tréfoncier.

Le droit de superficie serait ainsi inséparable du mécanisme de l'accession et en constituerait la dérogation, la renonciation de l'accession étant constitutive d'un droit de superficie.

Il ne serait donc en aucun cas étranger au code civil et ferait de plus l'objet d'une réglementation particulière au Luxembourg.

L'administration aurait assimilé ce contrat, pour la perception des droits d'enregistrement, à un contrat de bail de longue durée alors même que la loi de 1824 lui confère le caractère de droit immobilier.

Le droit de superficie serait un droit réel immobilier dont les caractéristiques seraient par de nombreux aspects semblables à celles d'un contrat de bail. Il existerait entre ces deux contrats des liens particulièrement étroits et leur existence pourrait s'avérer conjointe ou consécutive.

En effet, le droit de superficie pourrait résulter d'un bail à construction, le preneur bénéficiant en effet d'un droit de propriété temporaire pendant la durée du contrat, ce qui le place dans une situation particulièrement proche de celle du titulaire d'un droit de superficie. En outre, « il a été soutenu en doctrine que, dans la mesure où « la jurisprudence diffère le moment de l'accession à la fin du

bail, le bailleur devenant alors propriétaire des améliorations effectuées par le locataire sur le bien loué, un droit de superficie pouvait résulter d'un bail tout à fait ordinaire ».

L'assimilation du droit de superficie au droit de bail résulterait aussi d'une pratique administrative établie de longue date, tant au Luxembourg qu'en Belgique.

En ce qui concerne le principe « non bis in idem » invoqué par la société **SOC.1.**), l'Etat fait valoir que le champ d'application de la loi du 24 décembre 1969 qui a introduit le paragraphe XIII à l'article 37 de la loi du 7 août 1920 serait clairement circonscrit à la matière des droits et biens mobiliers et il ne saurait en être fait application, sans risquer d'en dénaturer la portée, aux droits immobiliers au rang desquels figure le droit de superficie.

L'expression « mutations de biens et de droits mobiliers » résulterait de l'expression de la volonté du législateur. Les travaux parlementaires laisseraient apparaître que l'objet de cette disposition était de faire échapper à la perception des droits proportionnels certaines conventions dont l'enregistrement ne deviendrait obligatoire qu'en cas de procédure judiciaire. Cette perception aurait eu pour effet d'alourdir les frais judiciaires et aurait été susceptible de freiner l'accès à la justice.

L'application de cette disposition au droit de superficie tel que constitué en l'espèce ne serait donc pas pertinente et l'objet de la disposition invoquée serait étranger à la matière des droits immobiliers dont relève le droit de superficie.

L'Etat fait ensuite valoir que l'analyse faite par le tribunal dans le jugement du 18 décembre 1996 à propos d'un contrat de leasing immobilier ne pourrait être transposée en l'espèce. En effet, le principe du non-cumul de la TVA et des droits d'enregistrement n'aurait pas vocation à s'appliquer à une concession de droit de superficie, ce dernier étant un droit réel immobilier, résultant d'une convention par laquelle le propriétaire transfère non pas la jouissance temporaire d'un immeuble comme dans le cadre d'un contrat de leasing, mais la propriété temporaire de la superficie d'un fonds et de ce qui y est incorporé.

L'Etat conclut qu'il n'existerait aucun fondement législatif ou jurisprudentiel à appliquer le principe du non-cumul de la TVA et des droits d'enregistrement à la concession de droit de superficie.

5. Appréciation

Le tribunal relève que le contrat à la base du présent litige est la convention intitulée « Concession d'un droit de superficie, option d'un bail commercial et annexes » conclue le 11 janvier 2008 entre la demanderesse et la Société Civile Immobilière **SOC.2.)**.

La convention prévoit, entre autres, qu'afin de permettre la réalisation des travaux d'agrandissement du centre commercial **X.)**, la Société Civile Immobilière **SOC.2.)** met à disposition de la société **SOC.1.)** les terrains nécessaires moyennant constitution « d'un droit réel immobilier de superficie ». Le droit de superficie est consenti moyennant le paiement d'une redevance annuelle de 1.000.000.- euros adaptée à l'indice du coût de la vie pour une durée de quarante-deux années et demie et porte sur les terrains servant d'assiette à l'Hypermarché et à l'immeuble à usage de parking couvert. Il sera suivi, si la société **SOC.1.)** en exprime la volonté, d'un contrat de bail commercial d'une durée de neuf années consécutives qui ne portera plus que sur l'assiette de l'Hypermarché.

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 le droit de superficie et les immeubles érigés par elle sur base du droit de superficie en garantie. En revanche, elle ne pourra donner ce droit en sous-location totale à un tiers sans l'accord de la Société Civile Immobilière **SOC.2.)**.

Les charges et conditions du droit de superficie sont détaillées aux pages 22 et 23 de l'acte.

Suivant déclaration d'option du 18 décembre 2007, les parties ont, conformément à l'article 45 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA soumis la concession du droit de superficie à la TVA.

5.1. Le contrat innomé au sens de l'article 68 paragraphe 1, point 51 de la loi du 22 frimaire an VII

La société **SOC.1.)** fonde sa demande en remboursement des droits d'enregistrement au taux proportionnel réglés lors de l'enregistrement de la convention conclue le 11 janvier 2008 avec la Société Civile Immobilière **SOC.2.)**, en premier lieu sur la notion du droit de superficie qui serait à qualifier de contrat innomé au sens de l'article 68, paragraphe 1, point 51 et donnerait dès lors lieu à la perception du seul droit fixe.

En vertu de l'article 68, paragraphe 1, point 51 de la loi du 22 frimaire an VII, sont soumis à un droit fixe « généralement tous actes civils, judiciaires ou extrajudiciaires qui ne se trouvent dénommés dans aucun autre des paragraphes suivants, ni dans aucun autre article de la présente et qui ne peuvent donner lieu au droit proportionnel ».

En vertu de l'article 2 de la loi du 22 frimaire an VII, les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis.

Les articles 3 et 4 de la loi du 22 frimaire an VII prévoient la règle générale selon laquelle le droit fixe s'applique aux actes soit civils, soit judiciaires ou extrajudiciaires qui ne contiennent ni obligation, ni libération de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles, tandis que le droit proportionnel est établi pour les obligations de sommes et valeurs, et pour toute transmission entre vifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles.

Les articles 68 et 69 de la loi du 22 frimaire an VII tarifient les principaux actes de la vie civile : le taux des divers droits fixes est indiqué à l'article 68 tandis que les diverses quotités du droit proportionnel sont établies par l'article 69 de la loi du 22 frimaire an VII – et les lois postérieures portant majoration des différents droits.

La variété des conventions étant infinie, l'article 68, paragraphe 1, point 51 de la loi soumet tous les actes qui ne tombent pas sous l'application d'une autre disposition du tarif des droits fixes ou proportionnels, au droit fixe dit « général » par opposition aux « droits fixes spécifiques ou établis pour une catégorie de contrats dénommée au tarif ». Le droit fixe général est dû à défaut de disposition établissant soit un droit fixe spécifique, soit un droit proportionnel, ou accordant l'exemption de la formalité de l'enregistrement.

L'article 68 paragraphe 1, point 51 vise ainsi les actes compris dans l'expression générale « actes innomés », par opposition à ceux qui sont directement tarifés ou qui sont dénommés au tarif. (cf. A. Schicks : Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession, de timbre, de transcription, d'hypothèque et de greffe, v° Enregistrement n°13 et suiv.)

Du point de vue de la perception des droits, il ne s'agit donc pas de qualifier le droit de superficie de « contrat innomé » par opposition aux « contrats nommés » ou « contrats spéciaux », c'est-à-dire ceux qui sous une appellation consacrée par la loi, correspondent, chacun, à une espèce particulière de convention soumise en tant que telle à certaines règles spéciales (G. Cornu :

vocabulaire juridique), mais de le ranger en considération de la nature du rapport juridique, des biens sur lesquels il porte et des mutations qu'il concerne, dans l'une des dispositions du tarif des droits fixes ou proportionnels.

En vertu de l'article 1 de la loi du 10 janvier 1824 sur le droit de superficie (abrogée par la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes) « le droit de superficie est un droit réel, qui consiste à avoir des bâtiments, ouvrages ou plantations sur un fonds appartenant à autrui. »

Aux termes de l'article 2 de la 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. »

L'article 3 de la loi dispose : « le titre constitutif du droit de superficie devra être transcrit dans les registres publics à ce destinés » et l'article 4 poursuit : « Le droit de superficie ne pourra être établi pour un terme excédant cinquante années, sauf la faculté de le renouveler ».

Le droit de superficie se définit comme un droit de propriété portant sur des constructions ou des plantations élevées sur un terrain appartenant à autrui. Le droit de superficie peut être plus ou moins étendu, il peut porter sur la surface totale du terrain et sur tous les objets qui y sont établis, ou il peut porter sur les objets qui occupent une partie seulement du terrain.

Le superficiaire peut exercer toutes les prérogatives attachées à la propriété sur les constructions, plantations et ouvrages qui font l'objet du droit de superficie. Il peut user et disposer. Il peut notamment aliéner ou hypothéquer.

Des droits de propriété distincts par leur objet et par leur exercice peuvent coexister sur un même immeuble, la superficie formant une propriété, un immeuble par nature. (voir sur l'ensemble de la question : Rép. civ. Dalloz, v°Superficie).

Du point de vue de la perception des droits, que l'on qualifie le droit de superficie de véritable droit de propriété ou de droit réel immobilier au sens strict du terme, il est soumis au droit de mutation. (voir : E. NAQUET Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement n°169)

En l'occurrence, en vertu de l'article 69, paragraphe 7, point 1 de la loi du 22 frimaire an VII, sont soumis aux droits proportionnels, « ... les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, et tous autres actes civils et juridiques translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux ». Ce

texte est repris au paragraphe IX, point 2 de la loi du 7 août 1920 portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession.

La formulation générale de ce texte qui vise toutes les transmissions de propriété, englobe les mutations de droits réels immobiliers. (cf. E. NAQUET op.cit. n°167 et réf. cit.)

Au vu de l'ensemble de ces considérations, il convient de retenir que la constitution d'un droit de superficie rentre dans les prévisions de l'article 69, paragraphe 7, point 1 de la loi du 22 frimaire an VII, en ce qu'elle comporte une mutation de propriété. Le droit de superficie est par conséquent soumis au droit d'enregistrement proportionnel.

La société **SOC.1.)** ne saurait dès lors tirer argument de l'article 68, paragraphe 1, point 51 de la loi du 22 frimaire an VII pour conclure que seul le droit fixe aurait dû être perçu lors de l'enregistrement de l'acte conclu le 11 janvier 2008 avec la Société Civile **SOC.2.)**.

5.2. Le principe du non-cumul de la TVA et des droits d'enregistrement

La société **SOC.1.)** se prévaut ensuite du paragraphe XIII de l'article 37 de la loi du 7 août 1920 sur l'enregistrement tel qu'il a été introduit par la loi du 24 août 1969 tendant à éviter la perception cumulative du droit d'enregistrement et de la taxe sur la valeur ajoutée.

En vertu de ce texte, « les mutations de biens et droits mobiliers déclenchant l'exigibilité effective de la taxe sur la valeur ajoutée sont enregistrées au seul droit fixe. ... »

Cette disposition a été introduite en vue de trouver une solution au problème du cumul des droits d'enregistrement proportionnels et de l'impôt sur le chiffre d'affaires, dans la mesure où les deux impôts s'appliquent aux mouvements de biens, mouvements juridiques pour les droits d'enregistrement et mouvements économiques pour l'impôt sur le chiffre d'affaires. (cf. Doc. Parl. n°1373, Exposé des motifs).

Toutes les fois qu'il y a exigibilité effective de la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration de l'enregistrement devra se désister de la perception du droit proportionnel d'enregistrement pour s'en tenir au simple droit de formalité. (cf. Doc. Parl. n°1373, Commentaire des articles)

Il s'agissait d'éviter le cumul de perception sur des mutations mobilières de la TVA et du droit d'enregistrement que la législation sur la TVA rendrait dans

certaines hypothèses, obligatoire. Ainsi, si en général un acte sous seing privé constatant une aliénation de biens ou droits mobiliers n'est pas obligatoirement soumis à un droit d'enregistrement, un tel droit peut être encouru, lorsque l'acte est produit en justice. Les mutations de biens et droits mobiliers ne seront plus enregistrées qu'au droit fixe, lorsque l'opération est effectivement assujettie à la TVA. (cf. Doc. Parl. n°1373, Avis du Conseil d'Etat).

Il appert tant du libellé de l'article 37 de la loi du 7 août 1920, paragraphe XIII, que de la lecture des travaux parlementaires que sont visées par la règle du non-cumul de la perception des droits d'enregistrement et de la TVA les mutations de biens et de droits mobiliers qui, sous la législation antérieure, auraient donné lieu à la perception des deux impôts.

Or, au vu des développements au point précédent, le droit de superficie s'analyse en un droit réel immobilier, un droit de propriété portant sur un immeuble par nature. En effet, contrairement au bail qui n'octroie au preneur qu'un droit de jouissance, donc un droit personnel de créance, le droit de superficie confère au superficiaire un véritable droit de propriété temporaire sur les constructions érigées sur le fonds d'autrui.

Par conséquent, conformément à la position défendue par l'Etat, la concession d'un droit de superficie constitue une mutation d'un droit réel immobilier, soit une hypothèse qui n'entre pas dans le champ d'application de la loi du 24 décembre 1969 tendant à éviter dans un but d'équité, la perception cumulative des droits d'enregistrement et de la TVA.

La société **SOC.1.)** ne saurait dès lors pas non plus se prévaloir de la loi du 24 décembre 1969 pour conclure que seul le droit fixe aurait dû être perçu lors de l'enregistrement de l'acte du 11 janvier 2008.

5.3. Conclusion

Au vu des développements aux points 5.1. et 5.2., c'est à bon droit que l'acte du 11 janvier 2008 a été soumis au droit d'enregistrement proportionnel de 0,5% plus 2/10ièmes, taux en lui-même non autrement contesté.

Il s'ensuit que la demande de la société **SOC.1.)** tendant au remboursement de la somme de 255.000.- euros n'est pas fondée.

6. Les indemnités de procédure

La société **SOC.1.)** succombant et devant supporter les dépens, elle ne saurait prétendre à l'allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

La demande de l'Etat tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est également à rejeter, le demandeur ne justifiant pas l'iniquité requise par ce texte.

Par ces motifs

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du président de chambre délégué,

reçoit la demande,

la déclare non fondée,

déboute tant la société anonyme **SOC.1.) SA** que l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg de leur requête en obtention d'une indemnité de procédure,

condamne la société anonyme **SOC.1.) SA** aux frais et dépens de l'instance et ordonne la distraction des dépens au profit de Maître François KREMER, avocat concluant, affirmant en avoir fait l'avance.

Ce jugement a été lu à l'audience publique indiquée ci-dessus par Serge THILL, premier vice-président, en présence de David BOUCHE, greffier.