

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n° 9 du 11 septembre 2025 : avis rendu par le comité de l'abus de droit fiscal commenté par l'administration (CADF/AC n° 9/2025).

➤ **Affaire n° 2025-12 M. X**

M. Y, alors âgé de 81 ans, a conclu le 2 juillet 2019 devant notaire, à son domicile du fait du lourd handicap qui l'affectait depuis 2012, un pacte civil de solidarité avec M. X qu'il employait en tant qu'assistant de vie. Il l'a par ailleurs institué, par testament authentique du même jour, légataire universel de ses biens.

M. Y est décédé le 19 janvier 2021. En sa qualité de légataire universel, M. X a hérité de la totalité de son patrimoine.

M. X a déposé les déclarations d'ensemble des revenus du foyer fiscal constitué avec M. Y au titre de l'année 2020 et au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 19 janvier 2021. Il a également déposé la déclaration de succession. Aucun droit de mutation à titre gratuit n'a été versé au titre de cette succession en vertu de l'article 796-0 bis du code général des impôts.

L'administration a contrôlé ces déclarations. Elle a procédé à un examen de la situation fiscale personnelle des contribuables au titre de l'année 2020.

À l'issue du contrôle de la déclaration de succession, l'administration a estimé, au vu des éléments déclarés et des éléments recueillis au cours de cet examen ainsi que dans le cadre de l'exercice de son droit de communication, que le pacte civil de solidarité conclu entre MM. X et Y était fictif et qu'il ne lui était pas opposable pour l'assiette et la liquidation des droits de mutation par décès.

Elle a en conséquence adressé le 6 juillet 2023 à M. X une proposition de rectification sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter ce pacte et a taxé l'actif successoral au taux de 60 % prévu entre personnes non-parentes par l'article 777 du code général des impôts. Les droits mis à sa charge s'élèvent à 488 690 euros et ont été assortis des intérêts de retard et de la majoration de 80 % prévue au b de l'article 1729 du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève, d'une part, qu'en vertu respectivement des dispositions des articles 515-1 et 515-7 du code civil, le pacte civil de solidarité est un contrat conclu par deux personnes physiques majeures de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune et qu'il se dissout

notamment à la date du décès de l'un des partenaires et, d'autre part, que ce contrat obéit aux modalités précisées par les articles 515-2 et suivants du même code.

Il constate que, lorsqu'une personne a, comme en l'espèce, été instituée légataire universel par son partenaire prédécédé, elle est exonérée, en application des dispositions de l'article 796-0 bis du code général des impôts, des droits de mutation par décès sur l'actif successoral qui lui revient.

Le Comité estime que si l'administration se prévaut, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, de la fictivité d'un tel contrat et considère qu'il ne lui est pas opposable afin de faire ainsi échec au bénéfice pour le partenaire survivant de cette exonération, il lui appartient d'établir que le pacte n'a été conclu qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué.

Le Comité constate que M. X et M. Y se connaissaient depuis plusieurs années avant la conclusion du pacte civil de solidarité le 2 juillet 2019 dès lors, d'une part, qu'ils étaient associés, à parts égales, d'une société civile immobilière ayant acquis en 2012 un appartement occupé par M. X et situé à proximité de celui habité par M. Y et, d'autre part, que, du fait de la tétraplégie dont celui-ci est atteint depuis 2012 à la suite d'un accident médical, M. X a été employé par l'intéressé à son domicile à compter du 1^{er} juillet 2013 en qualité d'assistant de vie.

En premier lieu, le Comité relève que, pour écarter comme lui étant inopposable ce pacte civil de solidarité, l'administration soutient qu'il n'a pas été conclu dans l'intention d'organiser la vie commune des partenaires dès lors que ceux-ci ont conservé dans les faits des résidences séparées tout au long de sa durée alors que l'article premier du pacte précise que les partenaires fixent leur résidence commune à l'adresse de la résidence de M. Y.

Le Comité note, d'une part, que M. X a souscrit personnellement la déclaration commune des revenus des partenaires au titre de l'année 2020 en indiquant comme adresse d'imposition celle de sa propre résidence et qu'il n'a pas fait état dans ce document d'un changement d'adresse qui serait intervenu en 2021. Il note encore que la déclaration de succession de M. Y, souscrite le 26 avril 2021 par M. X, mentionnait, dans l'actif de succession, que le logement de la famille était situé à l'adresse de l'appartement de M. Y et qu'il ouvrait droit à ce titre à un abattement de 20 % sur sa valeur vénale pour l'assiette des droits de mutation par décès. Il constate qu'alors que, conformément à l'article 802 du code général des impôts, le déclarant affirme sincère et véritable une telle déclaration, M. X a ultérieurement souscrit, le 7 juillet 2021, une déclaration rectificative revenant sur cette stipulation portée selon lui « à tort et par erreur ».

Le Comité relève à cet égard que cet abattement, prévu par les dispositions de l'article 764 bis du code général des impôts, est applicable à l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité.

Le Comité déduit des énonciations de cette déclaration rectificative que M. X a lui-même considéré qu'au jour du décès de M. Y, sa résidence principale, c'est-à-dire son lieu de résidence habituelle et effective, était distincte de celle du défunt et fixée en un autre lieu.

Le Comité relève, d'autre part, que M. X n'a pas, après la conclusion du pacte civil de solidarité, informé les tiers d'un quelconque changement de son lieu de résidence. Le Comité constate en particulier que les bulletins de salaire établis à son nom pendant toute la durée du pacte ont continué de mentionner l'adresse de sa résidence personnelle et non celle de la résidence commune prévue dans le pacte.

Il note enfin que l'administration a établi que la consommation d'eau et d'électricité concernant l'appartement de M. X n'avait pas significativement évolué durant la période couverte par le pacte civil de solidarité par rapport à la période antérieure.

Le Comité estime que, par les attestations qu'il produit, M. X ne lui soumet pas des éléments suffisamment précis et circonstanciés permettant de remettre en cause les constatations de l'administration.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que l'administration apporte ainsi la preuve de l'absence, pendant toute la durée du pacte civil de solidarité, d'une résidence commune des partenaires pourtant expressément prescrite par l'article 1^{er} du pacte.

En second lieu, le Comité note qu'en vertu de l'article 515-4 du code civil, les partenaires liés par un pacte civil de solidarité s'engagent à une vie commune ainsi que de manière réciproque à une aide matérielle et à une assistance.

Il estime que, sauf dispositions législatives contraires, la poursuite du contrat de travail liant deux personnes n'est pas interdite par la seule conclusion entre ces personnes d'un pacte civil de solidarité. Il considère toutefois que, lorsque l'objet de ce contrat, donnant lieu au versement par le partenaire employeur d'une rémunération en contrepartie du travail fourni par le partenaire salarié, porte sur des prestations qui relèvent intégralement de l'obligation d'assistance et n'en excèdent pas le champ d'application, l'administration est fondée à se prévaloir de cette circonstance pour soutenir que le maintien d'une rémunération, eu égard à la nature de l'emploi occupé, fait obstacle à ce que ces prestations soient regardées comme ayant été effectuées au titre de cette obligation.

Le Comité relève que, pour écarter comme lui étant inopposable ce pacte, l'administration fait également valoir que M. X était salarié de M. Y depuis le 1^{er} juillet 2013 en qualité d'assistant de vie. Il note que la mission correspondant à cet emploi, précisée par l'accord du 21 mars 2014 relatif à la mise en place d'une nouvelle grille de classification rattaché à la convention collective du particulier employeur du 24 novembre 1999 modifiée, s'apparente à celle incombant à un partenaire dans le cadre de son obligation d'assistance sans percevoir de rémunération.

Il observe que ce contrat de travail s'est poursuivi sans modification après la signature du pacte pendant toute la durée de celui-ci alors, d'une part, que l'article cinq de ce pacte précise que les partenaires se devront notamment une assistance réciproque et, d'autre part, que si M. Y employait en raison de son lourd handicap plusieurs assistants de vie afin de répondre à son besoin constant et permanent de présence et de soins, M. X n'apporte pas d'éléments circonstanciés de nature à établir que les missions qu'il a accomplies dans le cadre de ce contrat de travail, relevant des dispositions de l'article L. 7221-1 du code du travail au titre des services à la personne définis au 2^o de l'article L. 7231-1 du même code, n'étaient pas intégralement au nombre de celles relevant de l'obligation d'assistance mentionnée par l'article 515-4 du code civil et n'en excédaient pas le champ d'application.

Le Comité estime en conséquence, au vu du dossier soumis à son appréciation et des précisions apportées lors de la séance, que l'administration établit, par l'ensemble des éléments dont elle se prévaut, que le pacte civil de solidarité n'a été conclu entre M. Y et M. X qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué, que ce pacte présente ainsi un caractère fictif et que, par suite, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour l'écarter au motif qu'il ne lui était pas opposable et pour remettre en cause l'exonération des droits de mutation par décès dont M. X a bénéficié.

Le Comité estime que M. X a été le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ Affaire n° 2025-13 M. Y

M. Y, alors âgé de 81 ans, a conclu le 2 juillet 2019 devant notaire, à son domicile du fait du lourd handicap qui l'affectait depuis 2012, un pacte civil de solidarité avec M. X qu'il employait en tant qu'assistant de vie. Il l'a par ailleurs institué, par testament authentique du même jour, légataire universel de ses biens.

M. Y est décédé le 19 janvier 2021. En sa qualité de légataire universel, M. X a hérité de la totalité de son patrimoine.

M. X a déposé les déclarations d'ensemble des revenus du foyer fiscal constitué avec M. Y au titre de l'année 2020 et au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 19 janvier 2021. Il a également déposé la déclaration de succession. Aucun droit de mutation à titre gratuit n'a été versé au titre de cette succession en vertu de l'article 796-0 bis du code général des impôts.

L'administration a contrôlé ces déclarations. Elle a procédé à un examen de la situation fiscale personnelle des contribuables au titre de l'année 2020.

À l'issue du contrôle de la déclaration de revenus, l'administration a estimé, au vu des éléments déclarés et des éléments recueillis au cours de cet examen ainsi que dans le cadre de l'exercice de son droit de communication, que le pacte civil de solidarité conclu entre MM. X et Y était fictif et qu'il ne lui était pas opposable.

Elle a en conséquence adressé le 6 juillet 2023 à M. X, d'une part, et à la succession de M. Y, d'autre part, une proposition de rectification sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter ce pacte et imposer distinctement chacun des partenaires.

L'impôt supplémentaire établi au titre de l'année 2020 s'élève, compte tenu des intérêts de retard et de la majoration de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts, à 953 euros pour M. X et 9 921 euros pour la succession de M. Y, et les droits dus ont été assortis.

Le Comité a entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève, d'une part, qu'en vertu respectivement des dispositions des articles 515-1 et 515-7 du code civil, le pacte civil de solidarité est un contrat conclu par deux personnes physiques majeures de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune et qu'il se dissout notamment à la date du décès de l'un des partenaires et, d'autre part, que ce contrat obéit aux modalités précisées par les articles 515-2 et suivants du même code.

Il constate que, lorsqu'une personne a, comme en l'espèce, été instituée légataire universel par son partenaire prédécédé, elle est exonérée, en application des dispositions de l'article 796-0 bis du code général des impôts, des droits de mutation par décès sur l'actif successoral qui lui revient.

Le Comité estime que si l'administration se prévaut, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, de la fictivité d'un tel contrat et considère qu'il ne lui est pas opposable afin de faire ainsi échec au bénéfice pour le partenaire survivant de cette exonération, il lui appartient d'établir que le pacte n'a été conclu qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué.

Le Comité constate que M. X et M. Y se connaissaient depuis plusieurs années avant la conclusion du pacte civil de solidarité le 2 juillet 2019 dès lors, d'une part, qu'ils étaient associés, à parts égales, d'une société civile immobilière ayant acquis en 2012 un appartement occupé par M. X et situé à proximité de celui habité par M. Y et, d'autre part, que, du fait de la tétraplégie dont celui-ci est atteint depuis 2012 à la suite d'un accident médical, M. X a été employé par l'intéressé à son domicile à compter du 1^{er} juillet 2013 en qualité d'assistant de vie.

En premier lieu, le Comité relève que, pour écarter comme lui étant inopposable ce pacte civil de solidarité, l'administration soutient qu'il n'a pas été conclu dans l'intention d'organiser la vie commune des partenaires dès lors que ceux-ci ont conservé dans les faits des résidences

séparées tout au long de sa durée alors que l'article premier du pacte précise que les partenaires fixent leur résidence commune à l'adresse de la résidence de M. Y.

Le Comité note, d'une part, que M. X a souscrit personnellement la déclaration commune des revenus des partenaires au titre de l'année 2020 en indiquant comme adresse d'imposition celle de sa propre résidence et qu'il n'a pas fait état dans ce document d'un changement d'adresse qui serait intervenu en 2021. Il note encore que la déclaration de succession de M. Y, souscrite le 26 avril 2021 par M. X, mentionnait, dans l'actif de succession, que le logement de la famille était situé à l'adresse de l'appartement de M. Y et qu'il ouvrait droit à ce titre à un abattement de 20 % sur sa valeur vénale pour l'assiette des droits de mutation par décès. Il constate qu'alors que, conformément à l'article 802 du code général des impôts, le déclarant affirme sincère et véritable une telle déclaration, M. X a ultérieurement souscrit, le 7 juillet 2021, une déclaration rectificative revenant sur cette stipulation portée selon lui « à tort et par erreur ».

Le Comité relève à cet égard que cet abattement, prévu par les dispositions de l'article 764 bis du code général des impôts, est applicable à l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité.

Le Comité déduit des énonciations de cette déclaration rectificative que M. X a lui-même considéré qu'au jour du décès de M. Y, sa résidence principale, c'est-à-dire son lieu de résidence habituelle et effective, était distincte de celle du défunt et fixée en un autre lieu.

Le Comité relève, d'autre part, que M. X n'a pas, après la conclusion du pacte civil de solidarité, informé les tiers d'un quelconque changement de son lieu de résidence. Le Comité constate en particulier que les bulletins de salaire établis à son nom pendant toute la durée du pacte ont continué de mentionner l'adresse de sa résidence personnelle et non celle de la résidence commune prévue dans le pacte.

Il note enfin que l'administration a établi que la consommation d'eau et d'électricité concernant l'appartement de M. X n'avait pas significativement évolué durant la période couverte par le pacte civil de solidarité par rapport à la période antérieure.

Le Comité estime que, par les attestations qu'il produit, M. X ne lui soumet pas des éléments suffisamment précis et circonstanciés permettant de remettre en cause les constatations de l'administration.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que l'administration apporte ainsi la preuve de l'absence, pendant toute la durée du pacte civil de solidarité, d'une résidence commune des partenaires pourtant expressément prescrite par l'article 1^{er} du pacte.

En second lieu, le Comité note qu'en vertu de l'article 515-4 du code civil, les partenaires liés par un pacte civil de solidarité s'engagent à une vie commune ainsi que de manière réciproque à une aide matérielle et à une assistance.

Il estime que, sauf dispositions législatives contraires, la poursuite du contrat de travail liant deux personnes n'est pas interdite par la seule conclusion entre ces personnes d'un pacte civil de solidarité. Il considère toutefois que, lorsque l'objet de ce contrat, donnant lieu au versement par le partenaire employeur d'une rémunération en contrepartie du travail fourni par le partenaire salarié, porte sur des prestations qui relèvent intégralement de l'obligation d'assistance et n'en excèdent pas le champ d'application, l'administration est fondée à se prévaloir de cette circonstance pour soutenir que le maintien d'une rémunération, eu égard à la nature de l'emploi occupé, fait obstacle à ce que ces prestations soient regardées comme ayant été effectuées au titre de cette obligation.

Le Comité relève que, pour écarter comme lui étant inopposable ce pacte, l'administration fait également valoir que M. X était salarié de M. Y depuis le 1^{er} juillet 2013 en qualité d'assistant de vie. Il note que la mission correspondant à cet emploi, précisée par l'accord du 21 mars 2014 relatif à la mise en place d'une nouvelle grille de classification rattaché à la convention collective du particulier employeur du 24 novembre 1999 modifiée, s'apparente à celle incombant à un partenaire dans le cadre de son obligation d'assistance sans percevoir de rémunération.

Il observe que ce contrat de travail s'est poursuivi sans modification après la signature du pacte pendant toute la durée de celui-ci alors, d'une part, que l'article cinq de ce pacte précise que les partenaires se devront notamment une assistance réciproque et, d'autre part, que si M. Y employait en raison de son lourd handicap plusieurs assistants de vie afin de répondre à son besoin constant et permanent de présence et de soins, M. X n'apporte pas d'éléments circonstanciés de nature à établir que les missions qu'il a accomplies dans le cadre de ce contrat de travail, relevant des dispositions de l'article L. 7221-1 du code du travail au titre des services à la personne définis au 2° de l'article L. 7231-1 du même code, n'étaient pas intégralement au nombre de celles relevant de l'obligation d'assistance mentionnée par l'article 515-4 du code civil et n'en excédaient pas le champ d'application.

Le Comité estime en conséquence, au vu du dossier soumis à son appréciation et des précisions apportées lors de la séance, que l'administration établit, par l'ensemble des éléments dont elle se prévaut, que le pacte civil de solidarité n'a été conclu entre M. Y et M. X qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué, que ce pacte présente ainsi un caractère fictif et que, par suite, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour l'écarter au motif qu'il ne lui était pas opposable et pour remettre en cause l'imposition commune des partenaires de ce pacte.

Le Comité estime que M. X a été le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.