

Les faux de l'amour : une brève histoire du pacte civil de solidarité au prisme de l'abus de droit fiscal

À propos de *CADF*, 3 avr. 2025, n° 2024-35 et 11 sept. 2025, n° 2025-12 et 13



Pierre CAMELO-CASSAN
Fiscaliste

Le PACS n'est plus seulement un moyen pour deux personnes d'organiser leur vie commune, il est également devenu un outil de contournement des rigueurs du barème des droits de mutation par décès depuis que la qualité de partenaire lié par un PACS ouvre droit à l'exonération totale de ces droits en

application de l'article 796-0 bis du CGI. Dans deux avis récents rendus en sens opposés¹, le Comité de l'abus de droit fiscal a précisé les critères à adopter et la méthode à suivre pour séparer les pactes véritables de ceux fictifs susceptibles d'être sanctionnés dans le cadre de l'article L. 64 du LPF.

Introduction

1. Le pacte civil de solidarité (PACS) a fêté ses 25 ans en 2025 et le Comité de l'abus de droit fiscal a célébré cet âge de raison par deux avis inédits - et particulièrement riches d'enseignements - sur la délicate question du PACS fictif. C'est l'occasion de revenir sur l'histoire de cette innovation juridique qui, de l'effervescence et des excès ayant entouré sa naissance à son succès inattendu et non démenti, a traversé ce quart de siècle en s'imposant d'abord comme un moment historique de reconnaissance de la dignité des couples de personnes de même sexe puis, au fil des années, comme un mode d'organisation parmi d'autres de la vie commune pour tous les couples. Mais d'y revenir sous un angle inédit, celui de son instrumentalisation à des fins de fraude fiscale, en

particulier en matière de droits de mutation par décès. Le Comité de l'abus de droit fiscal a été ainsi appelé à exprimer son avis sur plusieurs débats essentiels. Il a d'abord été amené à déterminer la branche de l'abus de droit pertinente ainsi que les critères à retenir pour disqualifier un pacte civil de solidarité dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal. Une tâche rendue particulièrement complexe par l'approche parfois confuse et souvent contradictoire de cette question par la doctrine et la jurisprudence (I). Il a ensuite examiné le critère de la résidence commune des partenaires, certes essentiel et central dans le pacte civil de solidarité mais parfois inopérant en raison de circonstances particulières (II). C'est la question du respect des obligations découlant du PACS et en particulier de celle du devoir d'assistance réciproque fixée à l'article 515-4 du code civil qui a ensuite retenu son attention, en particulier dans la situation où l'un des partenaires continue, après la signature du pacte, d'exercer auprès de l'autre un emploi salarié dont le contenu se confond avec la substance de ce devoir d'assistance (III). Le Comité a par ailleurs été confronté au PACS *in extremis*, c'est-à-dire celui

¹ CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-35 : IP 4-2025, n° 9, § 11, comm. A. Tailfer et A. Pintureau. - CADF, 11 sept. 2025, n° 2025-12 et 13 : IP 1-2026, n° 9, § 2, comm. A. Devis.

signé peu de temps avant le décès par une personne sachant que le temps lui est compté. Au regard du régime fiscal privilégié auquel ouvre droit le PACS en matière de droits de mutation par décès, il a été amené à prendre position sur la portée d'un tel contrat de la dernière heure et sur la suspicion qui peut l'entourer (IV). Enfin, lorsque la plupart des critères sont inopérants en raison des circonstances, le Comité a été amené à préciser comment apprécier objectivement et dans le respect de la vie privée des partenaires, l'existence d'une vie de couple (V).

I. « Je t'aime... moi non plus »² (ou l'union conjugale et partenariale entre fraude et simulation)

2. La première difficulté à laquelle a été confronté le Comité tient à la détermination de la branche de l'abus de droit fiscal pertinente pour apprécier les affaires qui lui étaient soumises et le raisonnement à mettre en œuvre pour caractériser l'abus de droit. Dans les deux affaires examinées, l'administration invoquait la fictivité du PACS et se plaçait ainsi dans le cadre de l'abus de droit par simulation, comme d'ailleurs elle l'avait fait dans une affaire jugée le 29 mai 2024 par la Cour de cassation³. La solution n'était cependant pas évidente : on ne recense en effet que peu de décisions judiciaires sur cette question ce qui, inévitablement, conduit à examiner les jugements rendus à propos du mariage. Mais l'analogie qui peut alors être tentée avec le mariage fictif doit néanmoins s'accompagner de la plus grande prudence, tant en raison des différences objectives entre PACS et mariage, que des innombrables controverses doctrinales qui nourrissent le débat.

A. La cause de la nullité du mariage de pure complaisance : discordes et controverses

3. S'il est une chose qui, désormais, ne fait plus de doutes, c'est que le mariage de pure complaisance, quelle que soit sa dénomination - mariage blanc, fictif, de façade ou frauduleux - est frappé de nullité. Tel est par exemple le sort qui attend le mariage scellé par la prétendue épouse « animée par une intention de lucre et de cupidité, n'ayant pour but que d'appréhender le patrimoine de son époux afin d'assurer son avenir et celui du fils qu'elle avait eu avec un tiers »⁴. Mais le fondement juridique de cette nullité a été longtemps débattu en doctrine et incertain en jurisprudence. Le succès du vocable de « mariage fictif » (ou de mariage simulé) a incité une partie de la doctrine à invoquer la théorie de la simulation. La thèse conserve ses

défenseurs, mais ses détracteurs font remarquer qu'elle ne fonctionne qu'au prix d'une conception très élargie de la simulation dans laquelle la contradiction entre apparence et réalité et la volonté de tromper suffisent à caractériser la fictivité hors de toute considération sur la contre-lettre⁵. Cette approche demeure surtout largement rejetée en raison de la difficulté à articuler les notions d'acte ostensible et de contre-lettre avec un acte de l'état civil⁶, spécialement au regard de la nature juridique hybride du mariage, entre contrat et institution. Pour certains, le terme « simulé » devrait donc être pris dans son sens commun et non juridique⁷, et des auteurs ont alors justifié cette nullité sur le fondement du détournement d'institution⁸, voire sur celui de l'erreur sur les qualités essentielles du futur conjoint⁹. C'est toutefois la thèse de la fraude à la loi qui a rallié le plus de soutiens, non sans quelques appuis solides. Le législateur a en effet ajouté au code civil, par la loi n° 93-1027 du 24 août 1993 relative à la maîtrise de l'immigration et aux conditions d'entrée, d'accueil et de séjour des étrangers en France, un article 190-1 qui prévoyait que : « Le mariage qui a été célébré en fraude à la loi peut être annulé à la demande de l'époux de bonne foi ou du ministère public, formée dans l'année du mariage ». Ces dispositions - fort critiquées en doctrine¹⁰ - ne connurent guère plus de succès auprès du juge civil, au point d'être finalement abrogées par la loi n° 2003-1119 du 26 novembre 2003. Car cette approche par la fraude à la loi correspondait davantage à celle privilégiée par le juge administratif dans le contentieux des règles de séjour des étrangers en situation irrégulière.

4. Dans un avis de section du 9 octobre 1992¹¹, rendu avant l'adoption de l'article 190-1 précité du code civil, le Conseil d'État a en effet indiqué qu'il « appartient néanmoins au préfet, s'il est établi de façon certaine lors de l'examen d'une demande présentée sur le fondement de l'article 15-1° [de l'ordonnance du 2 novembre 1945], que le mariage a été contracté dans le but exclusif d'obtenir un titre de séjour, de faire échec à cette fraude et de refuser à l'intéressé, sous le contrôle du juge de l'excès de pouvoir, la carte de résident ». Dans ses conclusions¹², le rapporteur public résumait ainsi la question soumise au Conseil d'État : « Il vous demande, en substance, si, en présence d'un mariage qui a été régulièrement célébré par l'officier d'état civil et qui n'a été déclaré nul par aucune décision judiciaire, le préfet peut légalement refuser la carte de résident au conjoint étranger en excipant du

2 Serge Gainsbourg et Brigitte Bardot (1967) puis Jane Birkin (1969).

3 Cass. com., 29 mai 2024, n° 22-24.008, F-D : IP 4-2024, n° 9, § 8, comm. A. Tailfer et M. Koch ; F. Douet, La dernière tentation fiscale du PACS : RJF 10/24, n° 714 ; Dr. famille 2024, n° 9, comm. 117.

4 Cass. civ. 1^{re}, 19 déc. 2012, n° 09-15.606 : Bull. civ. I, n° 267 ; D. 2013, 1089, obs. J.-J. Lemouland et D. Vigneau.

5 Dalloz Rép. dr. civil, V° Simulation, n° 11, par Ophèle.

6 Dalloz Rép. dr. civil, V° Mariage : conditions de formation, Consentement des futurs époux, n° 85, par M. Lamarche et J.-J. Lemouland.

7 B. Moore, L'absence d'intention conjugale : mariage simulé ou erreur sur la personne ? : R. du N. sept. 2000, Montréal, vol. 102, n° 2.

8 F. Boulanger, Fraude, simulation ou détournement d'institution en droit de la famille ? : JCPG 1993, n° 14, I, 3665. - JCI Civil Code, Fasc. unique, art. 1201 et 1202 : Contrat, Effets du contrat à l'égard des tiers, Théorie des contre-lettres, Simulation, n° 7, par M. Storck.

9 CA Montpellier 14 déc. 1992 : JCP 1993, IV, 2337 ; RTDC 1994, p. 80, note J. Hauser.

10 S. Lebreton, Réflexions sur la sanction des mariages célébrés en fraude à la loi, à partir de la critique de l'article 190-1 du code civil : JCPN 1999, 967.

11 CE, sect., avis, 9 oct. 1992, n° 137342 : Rec. Lebon.

12 Concl. R. Abraham : RFDA 1993, p. 175.

caractère fictif dudit mariage et de la fraude à la loi que cette circonstance révèle ». Certes, comme d'éminents auteurs¹³ le font remarquer, si la simulation est souvent inspirée par une intention de fraude, pour autant « *la fraude ne participe pas de la définition de la simulation* » et cet amalgame entre fraude et simulation interroge, spécialement dans le cadre de l'abus de droit fiscal. On comprend dès lors aisément que le Conseil d'État ait préféré dans son avis précité s'en tenir à la seule fraude à la loi, plus cohérente avec l'idée de la poursuite d'un but exclusivement non matrimonial. Cette difficulté à plaquer sur le mariage des concepts habituellement réservés au contrat se retrouve dans les conclusions du rapporteur public sous le célèbre arrêt *Janfin* du Conseil d'État¹⁴ qui a renouvelé l'approche de l'abus de droit fiscal par fraude à la loi. Laurent Olléon en appelle ainsi à l'avis précité du 9 octobre 1992 :

« *Cet avis, rendu au sujet des mariages blancs, nous fournit un moyen de bien distinguer fictivité et fraude à la loi. Un mariage blanc n'est pas fictif : les bans ont été publiés, les futurs époux se sont retrouvés devant l'officier d'état-civil qui, après leur avoir demandé leur consentement, les a unis, ainsi qu'en témoigne l'extrait du registre d'état-civil. Cependant - et c'est ce que dit votre avis A... - le préfet ne tiendra pas compte d'un tel mariage chaque fois qu'il considérera qu'il a été conclu dans le seul dessein d'obtenir un titre de séjour : c'est alors sur le terrain de la fraude à la loi, et non sur celui de la fictivité, qu'il refusera de délivrer le titre de séjour sollicité. En effet, l'acte en cause aura pour objet le détournement de la finalité de la loi, afin de faire bénéficier son auteur d'un avantage auquel il n'a manifestement pas droit. Le mariage fictif, en revanche, c'est le mariage qui n'existe pas : c'est le cas du demandeur de titre de séjour, ou de la demanderesse d'une pension de réversion, qui produisent un extrait d'acte de mariage dépourvu d'authenticité, faisant mention d'une union qui n'a, dans les faits, jamais été prononcée. Bien sûr, ce faux vise lui aussi à obtenir le bénéfice d'un avantage auquel l'intéressé n'avait pas droit. Mais vous voyez que, pour l'écarter, il suffit de constater que l'acte est un faux, sans avoir à passer par le raisonnement qui consiste à se demander s'il révèle un détournement de la finalité de la loi* ». En réservant ainsi la fictivité au seul domaine du faux, l'analyse paraît nettement s'écarter de la jurisprudence¹⁵ et de la conception classique de la simulation par acte fictif dans laquelle l'instrument existe bel et bien (ce qui le différencie de l'acte inexistant) mais ne recouvre en réalité que le vide.

5. Loin de ces débats souvent ésotériques et parfois assez confus¹⁶, la Cour de cassation a choisi pour sa part une voie

13 F. Deboissy, La simulation en droit fiscal : LGDJ, n° 106.

14 CE sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : RJF 12/06, n° 1583, chron. Y. Bénard ; BDCF 12/06, n° 156, concl. L. Olléon.

15 CE, 20 avr. 1984, n° 20904 : RJF 6/84, n° 734. V. égal. CE, 7 févr. 2020, n° 419459, Perry : RJF 5/20, n° 469, concl. L. Cytermann ; Dr. fisc. 2020, comm. 272, arrêt rendu à propos de la différence entre l'acte fictif et l'acte inexistant, le second ne nécessitant pas la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal pour être écarté.

16 V. la chronique de Y. Benard, Maître des requêtes au Conseil d'État (Y. Benard, Dissuasion à l'anglaise : la double clef de la fraude à la loi : RJF 12/06) qui, après avoir énoncé qu'un mariage blanc, quoique régulièrement célébré, constituait bien un mariage fictif, considère que « *les actes fictifs, qui regroupent ce que la doctrine nomme simulation, se rattachent indubitablement à la fraude à la loi, dont ils ne constituent qu'une modalité* ».

originale. En choisissant d'asseoir la nullité des mariages de façade sur la violation de l'article 146 du code civil et le défaut de consentement, et partant le défaut d'intention matrimoniale¹⁷, elle a ainsi pu contourner la controverse entre les partisans de la simulation et les défenseurs de la fraude à la loi et replacer au centre des débats la substance même du mariage. C'est bien sûr dans l'arrêt *Appietto*¹⁸ que la formule a été pour la première fois précisée (« *le mariage est nul, faute de consentement, lorsque les époux ne se sont prêtés à la cérémonie qu'en vue d'atteindre un résultat étranger à l'union matrimoniale* ») avant d'être reprise dans des décisions ultérieures¹⁹. Le principe ainsi exprimé est d'ailleurs si puissant qu'il a été repris dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel²⁰.

B. La position du Comité de l'abus de droit fiscal : le PACS fictif pour défaut d'intention d'organiser la vie commune

6. L'histoire de la répression des abus de droit en matière fiscale est, on le sait, marquée par un double mouvement :

- d'une part une affirmation prétorienne des pouvoirs de l'administration en matière d'abord de simulation²¹ puis de fraude à la loi²² ;

- et d'autre part une consolidation législative progressive de ces pouvoirs, depuis la loi du 13 juillet 1925 ayant instauré la majoration du double droit jusqu'à la réforme de l'article L. 64 du LPF portée par l'article 35 de la loi n° 2008-1443 du 20 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 transposant les apports des arrêts *Janfin* et *Persicot* en donnant une nouvelle définition de l'abus de droit par fraude à la loi. Or, au fur et à mesure de cette consolidation, et de la complexification qui l'a accompagnée des critères permettant de caractériser soit la simulation, soit la fraude à la loi, la nécessité de déterminer précisément la branche de l'abus de droit justifiant le rehaussement s'est faite de plus en plus pressante²³. L'administration ne peut donc sanctionner un pacte civil de solidarité qu'elle estime abusif qu'en choisissant clairement le terrain sur lequel elle place son action.

17 Cass. civ. 1^{re}, 8 juin 1999, n° 97-15.520, inédit.

18 Cass. civ. 1^{re}, 20 nov. 1963, *Appietto* : Bull. civ. I, n° 506 ; D. 1964, p. 465, note G. Raymond ; JCPG 1964, II, 13498, note J. Mazeaud ; RTD civ. 1964, p. 286, obs. H. Desbois.

19 Cass. civ. 1^{re}, 28 oct. 2003, n° 01-12.574 : Bull. civ. I, n° 215 ; D. 2004, p. 21, note J.-P. Gridel ; D. 2004, p. 2964, obs. J.-J. Lemouland ; AJ fam. 2004, p. 27, obs. F. B ; RTD civ. 2004, p. 66, obs. J. Hauser ; Dr. famille 2004, comm. 15, obs. V. Larribau-Terneyre.

20 V. sur ce point CC, 22 juin 2012, n° 2012-261 QPC, spéc. § 6 selon lequel « *il résulte de la jurisprudence constante de la Cour de cassation que le mariage est nul, faute de consentement, lorsque les époux ne se sont prêtés à la cérémonie qu'en vue d'atteindre un résultat étranger à l'union matrimoniale* ».

21 Cass. civ., 20 août 1867 : DP 1867, I, p. 337.

22 CE, 10 juin 1981, n° 19079 : RJF 9/81, n° 787. - Cass. com., 19 avr. 1988, n° 86-19.079, Donizel ; Bull. civ. IV, n° 134, p. 95 ; RJF 2/89, n° 250.

23 CE, 18 févr. 2004, n° 247729, Sté Pléiade : RJF 5/04, n° 510 ; BDCF 5/04, n° 65, concl. P. Collin. - CE, 18 mai 2005, n° 267087, Sté Sagal : RJF 8-9/05, n° 910 ; BDCF 8-9/05, n° 110, concl. P. Collin. - CE, 30 déc. 2011, n° 330940, Motte-Sauvaige : RJF 2/12, n° 278 ; BDCF 3/12, n° 37, concl. N. Escaut. - Cass. com., 19 avr. 1988, préc.

7. Dans les deux affaires commentées, c'est celui de la simulation qui a été préféré²⁴. Sans doute aurait-il été possible de choisir l'abus de droit par fraude à la loi en tentant de démontrer que le PACS n'a été conclu que dans le seul but de bénéficier de l'application littérale de l'article 796-0 bis du CGI prévoyant l'exonération de droits de mutation par décès entre deux partenaires de PACS, en contrariété avec l'objectif du législateur réservant cette exonération aux personnes ayant conclu un tels PACS en vue d'organiser leur vie commune. Mais cette option aurait en définitive conduit à mélanger les deux branches de l'abus de droit aboutissant à un cumul de preuves, les premières, relevant davantage de la branche simulation, visant à démontrer que les partenaires n'étaient nullement animés par l'intention d'organiser leur vie commune, les secondes, se rattachant davantage à la fraude à la loi, consistant à établir le but exclusivement fiscal de ce pacte. **Ce choix de l'abus de droit par simulation est donc tout à la fois rationnel, conforme à l'esprit de l'article L. 64 du LPF et en adéquation avec les règles du droit civil, et ce pour au moins trois raisons.**

8. Tout d'abord si, dès son origine, la nature juridique du pacte civil de solidarité a suscité de nombreuses et savantes analyses pour en distinguer la part contractuelle de la dimension institutionnelle, spécialement après les réformes successives qui en ont accru les points d'adhérence avec le mariage²⁵, le code civil, lui, est resté formel : l'article 515-1 affirme que le PACS est un **contrat** et le Conseil constitutionnel a indiqué en 2015²⁶ qu'aucune de ses réformes successives ne lui avait fait perdre sa nature contractuelle. Dès lors, les réticences doctrinales à faire application de la théorie de la simulation au mariage n'ont pas lieu d'être s'agissant du pacte civil de solidarité.

9. Ensuite, ces réticences sont d'autant moins justifiées que la Cour de cassation a rendu le 1^{er} juin 2017 un important arrêt dont la doctrine civiliste n'a peut-être pas entièrement appréhendé la portée. Saisie d'un litige concernant l'annulation d'un mariage, qualifié « de façade » par les juges du fond pour n'avoir été contracté qu'à des fins successorales, entre Madame et Monsieur, lequel vivait pourtant maritalement avec la mère de son épouse depuis de nombreuses années, la Cour énonce « qu'un mariage **purement fictif** ne relève pas de la sphère protégée par les articles 8 et 12 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en l'absence de toute intention matrimoniale et de toute vie familiale effective ».

24 Même si, à la lecture des faits rapportés dans l'avis n° 2024-35, on croit deviner que l'administration a simultanément invoqué la fictivité du PACS et les mobiles fiscaux poursuivis par cette simulation.

25 V. par ex., V. Larribau-Terneyre, L'amélioration du PACS : un vrai contrat d'union civile - À propos de la loi du 23 juin 2006 : Dr. famille 2007, n° 1, étude 1.

26 CC, 21 oct. 2015, n° 2015-9 LOM, Pacte civil de solidarité en Polynésie française, § 8.

Ce faisant, pour la première fois²⁷, la première chambre civile de la Cour de cassation fait sienne l'expression de « mariage purement fictif ». Mieux, le titrage de la publication de l'arrêt au bulletin civil et au bulletin d'information précise que la Cour entend ici donner la **définition** du mariage fictif, soit celui caractérisé par l'absence de toute intention matrimoniale et de toute vie familiale effective. On peut difficilement croire que la Cour de cassation ait employé ici le mot fictif autrement que dans son acception juridique, c'est-à-dire comme un concept renvoyant à la théorie de la simulation.

10. Enfin, alors que la jurisprudence est rare sur la question du PACS fictif, un jugement du TGI de Paris de 2014²⁸ transpose, pour prononcer la nullité d'un pacte civil de solidarité ayant duré 4 ans, la même logique d'appréciation de sa validité par référence à ses finalités : « *La communauté de vie incluant une vie de couple, l'organisation de ses aspects pécuniaires et de l'assistance morale mutuelle constitue l'objet et la cause de ce contrat spécifique. ; Or la convention conclue entre eux n'avait ni pour objet ni pour cause l'organisation de leur vie commune, qu'il n'y a jamais eu vie commune entre eux deux. Le PACS consenti sans objet ni cause est affecté d'une nullité qui, étant fondée sur un élément essentiel de ce contrat est une nullité absolue* ». Fort de l'ensemble de ces éléments, le Comité pose, dans un « attendu de principe », la méthode qu'il entend suivre : « *Le Comité estime que si l'administration se prévaut, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, 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* ». Contrairement à ce qui a pu être écrit²⁹, le Comité n'utilise ici aucun « trompe-l'œil », pas plus qu'il « *n'occulte ce qui sépare ces conjugalités [mariage et PACS] et distingue aussi le détournement d'institution familiale du contrat simulé* ». Il inscrit au contraire son analyse dans les pas de celle du juge civil et contribue ainsi à unifier l'appréciation de la validité d'un pacte civil de solidarité, quelle que soit la branche du droit convoquée, quelle que soit la finalité de cette convocation. La théorie de l'autonomie du droit fiscal est à cet égard suffisamment critiquée³⁰ pour ne pas se réjouir de cet exemple d'harmonie entre l'appréciation fiscale et la qualification civile³¹.

27 La seule autre occasion pour la Cour de cassation de se rapprocher aussi près de la théorie de la simulation figure dans un arrêt de la chambre criminelle du 25 mars 1980 (Cass. crim., 25 mars, 1980, n° 79-90.790 : Bull. crim., n° 102) qui utilise le qualificatif infamant de « simulacre » pour désigner les mariages blancs, ouvertement proposés par petites annonces publiées dans le quotidien Libération en 1976, aux seules fins d'obtenir la nationalité française.

28 TGI Paris, 16 oct. 2014, n° 13/14055.

29 I. Dauriac, obs. ss Comité de l'abus de droit fiscal : avis rendus au cours des séances du 3 avril 2025 : Dr. fisc. 2025, n° 37.

30 C. Goldie-Genicon, Autonomie du droit fiscal - Le civil tient-il toujours le fiscal en l'état ? - Propos introductifs : JCPN 2024, n° 28.

31 Une coordination qui n'est d'ailleurs pas un cas unique dans le champ des droits d'enregistrement : ainsi, la donation déguisée en vente est caractérisée en droit fiscal comme en droit civil par l'intention libérale du prétendu vendeur à l'égard du prétendu acquéreur.

11. On notera enfin que dans les deux avis, le Comité n'identifie ni ne recherche ces mobiles étrangers aux buts assignés au PACS que les parties ont poursuivi en signant ce contrat. En particulier, il ne fait pas état d'une quelconque motivation fiscale, qu'elle soit exclusive ou partagée (bien qu'à l'évidence la présence de ces affaires au rôle du Comité laisse peu de doutes sur l'objet fiscal). Cette recherche d'un but exclusivement fiscal reviendrait en effet à ajouter une considération, voire une condition, étrangère à la preuve de la simulation. À vrai dire, le Comité se cale ici dans les pas de la Cour de cassation qui, dans l'arrêt précité du 29 mai 2024³² paraît valider cette approche permettant de caractériser la fictivité du PACS sans avoir à rechercher le mobile des parties. La Cour y approuve en effet la Cour d'appel de Montpellier³³ en ces termes : « *Après avoir retenu, d'une part, que la déclaration de succession du 1^{er} août 2014, à laquelle se trouvaient notamment annexés le testament du 23 janvier 2012 et son codicille du 25 octobre 2013, permettait à l'administration de disposer des éléments de nature à établir l'absence de toute cohabitation entre [E] [V] et Mme [R], d'autre part, que le caractère fictif du PACS apparaissait dès lors que les intéressés, âgés respectivement de 95 et 60 ans, avaient des domiciles distincts, [E] [V] résidant dans un établissement pour personnes âgées, et relevé que ce dernier considérait, selon les termes mêmes des dispositions testamentaires, Mme [R] comme sa propre fille, hors toute relation sentimentale, l'arrêt a pu retenir que l'exigibilité des droits d'enregistrement eu égard au caractère fictif du PACS était suffisamment révélée à l'administration par la déclaration de succession, sans que celle-ci ait eu besoin de procéder à des recherches ultérieures, de sorte que la prescription abrégée de l'article L. 180 du LPF était applicable* ». Autrement dit, la preuve de l'absence de cohabitation des partenaires (et accessoirement, la caractérisation du fait qu'ils ne constituaient pas un couple) suffit ainsi à établir la fictivité du PACS et à justifier la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. La méthode étant posée, le Comité rappelle d'une part, qu'en vertu respectivement 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. C'est donc au regard des exigences et des finalités du pacte civil de solidarité telles qu'inscrites au code civil que le Comité va conduire son analyse.

II. « *J'habite seul avec maman, dans un très vieil appartement, rue Sarasate* »³⁴ (ou l'introuvable résidence commune)

A. Le logement commun, matrice du PACS

12. Lorsque, à la fin du mois de mars 1972, Charles Aznavour crée à l'Olympia la chanson « Comme ils disent » qui commence par ces mots, il ne se doute pas que la question du logement deviendra centrale dans l'histoire juridique et sociale des couples de personnes de même sexe. Les années 90 seront en effet le témoin de nombreux drames dans lesquels le survivant d'un compagnon décédé du SIDA, lui-même souvent atteint de la maladie, et ayant le malheur de ne pas figurer sur le bail en qualité de co-preneur, est immédiatement regardé comme occupant sans droit ni titre du logement commun, parfois partagé depuis des décennies, avant d'en être expulsé sans état d'âme par les propriétaires soutenus par les tribunaux. Le refus intransigeant³⁵ de la Cour de cassation d'étendre prétorienement la notion de concubinage à ces couples afin d'autoriser la transmission du bail au survivant, tout comme les habiles manœuvres de quelques parlementaires pour empêcher toute évolution de la loi en faveur de cette transmission³⁶ conduiront directement à la loi du 15 novembre 1999 instituant le PACS. Il n'est dès lors guère étonnant que le législateur de 1999 ait non seulement précisé que l'objet du PACS consistait dans **l'organisation de la vie commune** (C. civ., art. 515-1), mais fait de surcroît du lieu de la **résidence commune** des partenaires le critère de compétence *ratione loci* du tribunal d'instance chargé de recevoir le pacte et de l'enregistrer (C. civ., art. 515-3). Ce sont d'ailleurs ces deux éléments qui vont conduire au célèbre considérant 26 de la décision CC, 9 nov. 1999, n° 99-419 DC du Conseil constitutionnel, acte si fondateur du nouveau contrat qu'une partie de la doctrine n'hésitera pas à parler à propos de cette décision de véritable réécriture de la loi³⁷ :

« *Considérant qu'il résulte de ces dispositions, éclairées par les débats parlementaires à l'issue desquels elles ont été adoptées, que la notion de vie commune ne couvre pas seulement une communauté d'intérêts et ne se limite pas à l'exigence d'une simple cohabitation entre deux personnes ; que la vie commune mentionnée par la loi déférée suppose, outre une résidence commune, une vie de couple, qui seule justifie que le législateur ait prévu des causes de nullité du pacte qui, soit reprennent les empêchements à mariage visant à prévenir l'inceste, soit évitent une violation de l'obligation de fidélité découlant du mariage ; qu'en conséquence, sans définir expressément le contenu de la notion de vie commune, le législateur en a déterminé les composantes essentielles* ».

34 Charles Aznavour (1972) « Comme ils disent ».

35 Cass. civ. 3^e, 17 déc. 1997, n° 95-20.779 : Bull. civ. III, n° 225, p. 151 ; D. 1998, p. 111, concl. J.-F. Weber.

36 CC, 31 janv. 1992, n° 92-317 DC, sur recours de 60 sénateurs, consid. 7.

37 N. Molfessis, La réécriture de la loi relative au PACS par le Conseil constitutionnel : JCPG 2000, I, 2010.

32 Cass. com., 29 mai 2024, n° 22-24.008, préc.

33 CA Montpellier, 4 oct. 2022, n° 20/03900 : RJF 2/23, n° 163.

C'est donc en tout premier lieu à partir de cette composante essentielle de la vie commune que constitue la **résidence commune** que l'administration a fondé son analyse de la fictivité du PACS.

B. Une obligation de vie commune caractérisée par la cohabitation en une résidence commune

13. En définitive, les textes tels qu'éclairés par la Conseil constitutionnel conduisent à retenir deux critères de la vie commune :

- d'une part la fixation d'une résidence commune des deux partenaires ;
- d'autre part leur cohabitation en cette résidence commune.

L'accès, depuis le début de l'année 2025, aux archives des comptes-rendus des séances du Conseil de l'année 1999 permet désormais de connaître le cheminement du raisonnement du juge constitutionnel ayant conduit à cette double exigence et de découvrir à cette occasion une autre facette de l'humanisme ayant toujours animé l'engagement politique de Simone Veil qui était rapporteure du texte :

« Avant d'entrer dans l'étude des griefs, je souhaite rappeler la philosophie générale qui a inspiré le législateur, et qui est brièvement rappelée par le Gouvernement dans ses observations. Nous devons l'avoir en mémoire lors de nos discussions, sous peine, me semble-t-il de nous perdre dans des débats sans fin, inutiles, voire prématurés. Cette philosophie se résume très simplement : il s'agit pour le législateur de permettre à deux personnes **qui vivent ensemble** sans être mariées d'organiser leur vie commune, qu'il s'agisse de couples hétérosexuels ou homosexuels ; la possibilité leur est ainsi donnée de définir dans un cadre contractuel les arrangements matériels qu'implique **une cohabitation durable** ; ce cadre très réduit est dépourvu de tout effet juridique tant en ce qui concerne la filiation des enfants que la vocation héréditaire des partenaires entre eux. Sur ce point, les déclarations du Garde des Sceaux au cours des débats parlementaires et les réponses du secrétariat général du Gouvernement sont très explicites. Enfin, au regard du particularisme de cette vie de couple inscrite dans un cadre légal, le législateur a entendu accorder certains avantages, notamment en matière fiscale ».

Puis Simone Veil répond au grief des sénateurs qui reprochaient au texte de ne pas expliciter la notion de vie commune :

« Le législateur fait de la **vie commune** une condition d'existence du pacte civil de solidarité, **formule voisine de celle de l'article 215 du code civil sur le mariage** (les époux s'obligent mutuellement à une communauté de vie) ; mais il n'en donne aucune définition.

Néanmoins, certaines dispositions de la loi déferée nous permettent de cerner cette notion de vie commune, qui, je le répète, est une condition de l'existence d'un PACS ».

Et parmi tous les éléments caractérisant la vie commune, figure l'exigence d'une résidence commune :

« b) En deuxième lieu, l'existence d'une **résidence commune** est un autre élément qui participe à la définition de la notion de vie commune ; cette obligation d'avoir une résidence commune résulte directement de la loi qui prévoit que les partenaires qui concluent

un pacte en font la déclaration conjointe au greffe du tribunal d'instance où ils ont leur résidence commune ».

Si la solution est ainsi, sur le principe, parfaitement claire - l'existence d'une vie commune, condition essentielle du PACS, se caractérise par le double critère de cohabitation et de la résidence commune -, l'appréciation concrète desdits critères soulève en revanche plusieurs difficultés.

C. La cohabitation : une obligation exigeante pour les partenaires mais allégée pour les concubins et les conjoints

I° La libéralisation progressive du régime des conjoints et concubins

14. La nécessité d'une cohabitation n'est pas propre au PACS : le mariage, d'une part, à travers la notion de communauté de vie figurant à l'article 215 du code civil, et le concubinage, d'autre part, avec celle de vie commune de l'article 515-8 du même code, la connaissent également. Mais, de manière étonnante et parfois déroutante, la jurisprudence a relativisé l'importance de la cohabitation dans la caractérisation de la vie commune des concubins ou de la communauté de vie des conjoints. Ainsi, dans un arrêt du 2 juillet 2013, la Cour d'appel de Lyon³⁸ a retenu qu'« À l'époque du prêt allégué par Monsieur D., qu'il situe en février 2012, les parties entretenaient donc des relations stables et durables, constitutives d'un concubinage au sens de l'article 515-8 du code civil, même si elles ne cohabitaient pas encore » tandis que la Cour d'appel de Douai³⁹ est allée encore plus loin en précisant qu'« en application de l'art. 515-8 c. civ. précité, la cohabitation n'est pas une condition du concubinage ». Considérant sans doute qu'au-delà des principes, cette problématique était avant tout constitutive d'une question de pur fait, la Cour de cassation l'a prudemment abandonnée au pouvoir souverain des juges du fond⁴⁰. Du moins, jusqu'à un arrêt du 14 février 2024 de la chambre criminelle qui, pour la première fois, précise que « **la définition du concubinage à l'article 515-8 du code civil n'est pas incompatible, le cas échéant, avec une absence de cohabitation** »⁴¹.

15. S'agissant du mariage et comme le notait la doctrine dès 2013⁴², « À titre de comparaison, le même libéralisme quant à la communauté de vie existe en matière de mariage puisque les époux peuvent avoir des domiciles distincts, notamment pour des raisons professionnelles, dès lors que l'intention de vivre ensemble ne fait pas défaut »⁴³. Il est vrai que, s'agissant

38 CA Lyon, 2 juill. 2013, n° 13/03189.

39 CA Douai, 8 sept. 2011, n° 10/09189.

40 Cass. crim., 5 oct. 2010, n° 10-81.743, F-D : Dr. famille 2011, n° 1, comm. V. Larribau-Terneyre. - Cass. civ. 1^{re}, 3 oct. 2018, n° 17-13.113, B : Dr. famille 2018, n° 12, comm. S. Ben Hadj Yahia.

41 Cass. crim., 14 févr. 2024, n° 22-87.142, 23-86.776, inédit : Dr. famille 2024, n° 5, comm. A.-M. Caro.

42 J.-R. Binet, Notion de concubinage - Existence du concubinage : une jurisprudence sans rigueur : Dr. famille 2013, n° 10.

43 Cass. civ. 1^{re}, 8 juin 1999, n° 97-15.520, inédit.

du mariage, le législateur avait déjà considérablement assoupli le contenu de l'exigence de vie commune. D'abord parce que la loi n° 70-459 du 4 juin 1970 a remplacé, dans le mariage, l'obligation de cohabitation par l'exigence d'une communauté de vie. Et ensuite parce que la loi n° 75-617 du 11 juillet 1975 a expressément prévu que le mari et la femme peuvent avoir un domicile distinct « sans qu'il soit pour autant porté atteinte aux règles relatives à la communauté de la vie » (disposition codifiée à l'article 108 du code civil), cette disposition conduisant la Cour de cassation⁴⁴ à juger que la « communauté de vie » présente dans les conditions de validité du mariage de l'article 215, alinéa 1^{er} du code civil n'était pas incompatible avec l'existence de **domiciles distincts**. La jurisprudence a pris en compte ces modifications et lentement évolué vers un assouplissement de la condition de vie commune, ce que la doctrine⁴⁵ résume en expliquant que « la cohabitation des époux n'est pas indispensable pour qu'existe entre eux une communauté de vie au sens de l'art. 215 du code civil. En effet, contrairement à l'ancienne obligation de cohabitation qui avait un contenu exclusivement matériel, la communauté de vie est une notion avant tout subjective qui implique une communauté à la fois affective et intellectuelle [...] À titre d'exemple, dans un arrêt rendu le 30 mars 1995, la Cour d'appel de Versailles a décidé que « ni la jurisprudence, ni la doctrine ne réduisent la communauté de vie à une communauté de résidence, ni ne font de cette dernière une condition indispensable à la communauté de vie » [...] Certes, ces situations de communauté de vie sans cohabitation ne se rencontrent pas fréquemment. Elles existent néanmoins, notamment lorsque les époux sont obligés de résider séparément pour des raisons professionnelles ou encore lorsque l'un d'eux est incarcéré. Dans ces hypothèses, le dénominateur commun est très souvent la contrainte exercée sur les époux : en effet, ces derniers ne choisissent pas librement de résider séparément, mais se trouvent dans l'obligation de le faire pour des motifs indépendants de leur volonté. Pour autant, la contrainte ne semble pas être un élément nécessaire pour pouvoir justifier le domicile distinct des époux dans la mesure où elle n'est pas envisagée expressément à l'article 108 du code civil. Il faut alors en conclure que la seule volonté des époux leur permet également de vivre séparément ».

16. Le législateur a lui-même contribué à cet affaiblissement de la condition de cohabitation dans le mariage et le concubinage. En 2018, dans le cadre de la discussion du projet de loi renforçant la lutte contre les violences sexuelles et sexistes⁴⁶, l'Assemblée nationale prit le parti d'introduire à l'article 132-80 du code pénal une précision afin d'étendre aux couples non cohabitants (qu'ils soient concubins, partenaires ou conjoints) la circonstance aggravante prévue pour les infractions commises au sein du couple au motif, d'une part « qu'en l'état du droit, la circonstance aggravante ne s'applique pas si les deux membres du couple ne vivent pas sous le même toit » et d'autre part que « cette modification se justifie d'autant plus que le phénomène de non-cohabitation a tendance à se répandre ». Au

Sénat, le texte fut adopté avec un peu plus de lucidité puisque le rapporteur rappelait les exigences du code civil en matière de communauté de vie tant pour le concubinage, le PACS que le mariage mais ajoutait immédiatement⁴⁷, « c'est afin d'éviter certaines applications jurisprudentielles de cette circonstance aggravante qui impose une cohabitation, et pas seulement une communauté de vie et d'intérêts, que l'article 3 bis du projet de loi a pour objet de préciser que la circonstance aggravante « d'infraction commise au sein du couple » s'applique même aux couples non-cohabitants ». Un an plus tard, l'article 3 de la loi n° 2019-1480 du 28 décembre 2019 visant à agir contre les violences au sein de la famille modifiait dans le même sens l'article 515-9 du code civil et s'attirait par la même occasion les honneurs de la Revue trimestrielle de droit civil⁴⁸ qui signalait que « C'est donc admettre que le concubinage peut exister sans cohabitation. La précision est bienvenue, car elle heurte de front la définition du concubinage de l'article 515-8 du code civil. [...] À l'heure où l'obligation de cohabitation s'est considérablement assouplie pour les couples mariés et à l'heure où le code pénal balaye déjà la condition de cohabitation s'agissant des circonstances aggravantes (art. 132-80), il devient absurde de faire de la cohabitation un critère de définition du concubinage, même s'il reste évidemment possible de poser parfois cette exigence, notamment pour l'octroi de prestations sociales ». Il faut cependant relativiser ces brèches législatives au dogme de la cohabitation : elles s'expriment en effet dans le domaine spécifique des violences conjugales et visent avant tout à priver le conjoint, le partenaire ou le concubin agresseur de l'excuse facile de non-cohabitation pour échapper aux rigueurs de la loi ou s'opposer au prononcé d'une ordonnance de protection, et cela au demeurant conformément à la position exprimée en ce sens par la Cour de cassation⁴⁹. La doctrine⁵⁰ y voit d'ailleurs l'émergence d'une autonomie du droit pénal dans laquelle la volonté répressive justifie les libertés prises à l'égard du droit de la famille.

2° Le régime légal applicable aux partenaires

17. Il faut cependant le noter, alors même qu'il est également visé par les textes de 2018 et 2019, le PACS est demeuré largement à l'écart de ce mouvement de libéralisation du mariage et du concubinage à l'égard de l'obligation de cohabitation, devenant ainsi le mode de conjugalité le plus exigeant sur ce point. La raison se trouve peut-être dans la réforme de 2006 qui a modifié l'article 515-4 du code civil : dans sa rédaction initiale de 1999, ce texte évoquait en effet le « logement commun » des partenaires. Cette notion a été cependant supprimée par l'article 27 de la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités qui y a substitué **l'engagement des partenaires à une vie commune**. Cette notion de vie commune qui, jusque-là, constituait l'objectif du PACS est ainsi devenue pour les partenaires une

44 Cass. civ. 1^{re}, 12 févr. 2014, n° 13-13.873 : Bull. civ. I, n° 25.

45 P. Hilt, La cohabitation des époux n'est pas indispensable pour qu'existe entre eux une communauté de vie : AJ fam. 2014, 192.

46 L. n° 2018-780, 3 août 2018, art. 13.

47 Sénat, rapport n° 589 (2017-2018), 20 juin 2018.

48 A. Denizot, Si cela va sans dire, cela ira encore mieux en le disant : RTD civ. 1/2020, p. 195.

49 Cass. crim., 7 avr. 1998, n° 97-84.068 : Bull. crim., n° 136, p. 364.

50 C. Dubois, L'autonomie du droit pénal et le droit de la famille : CDE juill. 2021, n° 4.

obligation concrète à laquelle ils doivent expressément s'engager. L'objectif de cette disposition, issue d'un amendement du Gouvernement, était au demeurant très clair puisqu'il s'agissait de « rappeler dans la loi la réserve du Conseil constitutionnel sur l'obligation de vie commune des partenaires d'un PACS »⁵¹ et la doctrine y a vu la consécration de l'obligation de cohabitation⁵² pour les partenaires d'un PACS.

D. La résidence commune : une obligation à l'épreuve des circonstances graves

18. Durant la première décennie d'existence du PACS, la notion de résidence commune constituait un impératif si catégorique pour les futurs partenaires que l'article 515-3 en faisait le critère unique et exclusif de détermination du tribunal d'instance compétent pour recevoir la déclaration de PACS. Mais en 2009, le législateur s'est ému d'un étrange paradoxe : cette condition de résidence commune du PACS rendait en effet quasiment impossible à une personne incarcérée de conclure un PACS alors qu'elle pouvait beaucoup plus facilement se marier⁵³ compte tenu des termes de l'article 108 du code civil. L'article 37 de la loi pénitentiaire n° 2009-1436 du 24 novembre 2009 a en conséquence modifié l'article 515-3 du code civil en prévoyant la **situation d'empêchement grave à la fixation de la résidence commune** et ses conséquences sur la déclaration et l'enregistrement du pacte. Comme le note la doctrine⁵⁴, « Cette exception a, en effet, été pensée dans un domaine très précis, la matière pénitentiaire, afin de permettre à des individus incarcérés de choisir cette forme de conjugalité. Elle recouvre donc logiquement des hypothèses très circonscrites où l'impossibilité de fixer une résidence commune résulte de circonstances totalement indépendantes de la volonté ». La loi pénitentiaire de 2009 a précisément entendu résorber ce paradoxe d'un PACS inaccessible aux personnes incarcérées en apportant une solution de principe à cette difficulté et en tirant les conséquences pratiques :

- **sur le principe**, le texte pose ainsi une exception à l'obligation de fixer dès la signature du pacte la résidence commune tenant à l'existence d'un « empêchement grave » à une telle fixation ;

- **et au plan pratique**, dans une telle situation, d'une part le greffe⁵⁵ du tribunal d'instance de la résidence de l'une des parties a compétence pour recevoir la déclaration du pacte, d'autre part, le greffier peut se transporter au domicile ou à la résidence de l'une des parties pour enregistrer le pacte.

Quoique née de la volonté de traiter le cas spécifique des personnes incarcérées, cette réforme de l'article 815-3 du code civil, eu égard à la généralité de ses termes, ne réserve

pas la notion d'empêchement grave aux seules situations d'incarcération. Peu pressée sans doute de commenter ce dispositif, adopté à l'initiative de la Commission des lois de l'Assemblée nationale et qui, 15 ans après son adoption, suscite toujours des difficultés d'application⁵⁶, la Chancellerie a tout de même fini - du bout des lèvres et sans le nommer - par en donner quelques clefs de compréhension dans une circulaire⁵⁷ du 10 mai 2017 en introduisant la notion d'« **empêchement durable** »⁵⁸ :

« 2.1.1 - Empêchement durable de l'un des partenaires

Lorsque l'un des partenaires est empêché et qu'il ne paraît pas envisageable de différer l'enregistrement dans un délai raisonnable, l'officier de l'état civil pourra se déplacer jusqu'à lui.

En cas d'hospitalisation ou d'immobilisation à domicile, l'impossibilité durable de se déplacer jusqu'à la mairie devra être justifiée par un certificat médical.

Si le partenaire empêché se trouve sur le territoire de la commune, l'officier de l'état civil se déplacera auprès de lui pour constater sa volonté de conclure un PACS avec le partenaire non empêché.

Il importe que l'officier de l'état civil dispose de la convention de PACS et s'assure que le partenaire empêché est bien le signataire de celle-ci. La procédure d'enregistrement se poursuivra aussitôt à la mairie en présence du seul partenaire non empêché ».

On le voit, c'est avec une timidité extrême (la notion de résidence commune impossible à fixer n'y figure même pas) que la disposition modifiée de l'article 515-3 a donc été commentée sans jamais y évoquer le cas de l'incarcération qui lui a donné naissance mais en signalant tout de même celui de l'hospitalisation, sans doute plus présentable.

E. L'analyse du Comité de l'abus de droit fiscal

1° Les conditions de cohabitation et de résidence commune s'apprécient uniquement à compter de la signature du PACS, voire postérieurement en cas de circonstance graves

19. Dans l'affaire n° 2024-35, l'administration appuyait sa démonstration de la fictivité du pacte, notamment par le constat que les deux partenaires n'avaient, avant la conclusion

51 AN, Commission des lois, rapport n° 2850, 8 févr. 2006, p. 302.

52 J. Houssier et M. Saulier *in* Dr. famille, n° 153-31. - P. Malaurie et H. Fulchiron *in* Droit de la famille, LGDJ, 9^e éd., 2025, n° 333.

53 Sur cette question, v. A. Amado, Le PACS par-delà l'incarcération : Dr. famille 2023, hal-04249012.

54 S. Mirabail, Mariage - Couple et absence de cohabitation : Dr. famille 2022, n° 9.

55 La compétence a été transférée aux officiers de l'état civil par L. n° 2016-1547, 18 nov. 2016, art. 48.

56 V. par ex. un arrêt de la Cour d'appel de Nancy (CA Nancy, 20 mars 2023, n° 22/01700) contrainte de rappeler à un officier de l'état civil puis à un tribunal que le refus d'enregistrer un PACS au motif que les intéressés ne menaient pas de vie commune en raison de l'incarcération de l'un des contractants est contraire aux prévisions de l'art. 515-3 dans sa rédaction issue de la loi du 24 nov. 2009.

57 Min. justice, circ. n° JUSC1711700C, 10 mai 2017 de présentation des dispositions en matière de pacte civil de solidarité issues de L. n° 2016-1547, 18 nov. 2016 de modernisation de la justice du XXI^e siècle et du décret du 6 mai 2017 relatif au transfert aux officiers de l'état civil de l'enregistrement des déclarations, des modifications et des dissolutions des pactes civils de solidarité.

58 Notion d'ailleurs fort discutable dans la mesure où ni la lettre ni les débats parlementaires n'accréditent la thèse d'une condition tenant au caractère **durable** de l'empêchement, la loi se limitant à exiger que celui-ci soit **grave**.

du pacte, ni établi de résidence commune, ni cohabité. Le Comité écarte l'argument par une évidence relevant de la pure logique autant que de la chronologie. Le PACS ayant pour objet l'organisation de la vie commune, il ne peut donc logiquement être exigé, comme condition de validité, que cette vie commune préexiste à sa signature. Le Comité énonce ainsi que « *les obligations découlant du pacte civil de solidarité en matière de vie commune naissent à compter de sa signature* », ce qui signifie *a contrario* que les futurs partenaires ne sont tenus ni de cohabiter, ni de fixer une résidence commune antérieurement à la signature du PACS. Ce raisonnement peut en outre s'appuyer sur un arrêt de la Cour d'appel de Nancy⁵⁹ selon lequel « *Il y a lieu de relever en outre que n'est pas supportée par les textes en vigueur l'exigence d'une vie commune antérieure à la conclusion du pacte ou déjà existante à cette date. L'article 515-4 du code civil dispose en effet que les partenaires liés par un pacte civil de solidarité s'engagent à une communauté de vie* ».

20. Mais dans l'affaire examinée, le Comité était en outre confronté à une seconde difficulté puisque le pacte civil de solidarité ayant été signé dans l'établissement dans lequel une des partenaires était hospitalisée, l'obligation de cohabitation prenait naissance à cette date et en ce lieu. Françoise Sagan disait⁶⁰ : « *Si tout était à recommencer, je recommencerais bien sûr, en évitant quelques broutilles : les accidents de voiture, les séjours à l'hôpital, les chagrins d'amour. Mais je ne renie rien* ». À l'évidence, ni Françoise Sagan (qui les a beaucoup fréquentés), ni personne ne souhaite fixer à l'hôpital son lieu de résidence et encore moins y cohabiter avec son partenaire ou son conjoint. Les deux partenaires étaient ainsi dans l'incapacité de débiter, à compter de la signature du PACS, une cohabitation eu égard à l'hospitalisation de l'une d'entre elles. La solution aurait sans doute pu s'appuyer sur l'excuse classique du cas de force majeure, reportant la concrétisation de l'obligation de cohabitation née de la signature du PACS au jour de la sortie de l'hôpital. Le Comité préfère cependant lui donner une base légale tirée de l'article 515-3 du code civil et de la clause d'empêchement grave introduite par la loi précitée du 24 novembre 2009. Il observe ainsi que « *l'article 515-3 du code civil prévoit le cas de l'empêchement grave faisant obstacle, au jour de la conclusion du pacte, à la fixation de la résidence commune des partenaires. Il considère à cet égard que l'hospitalisation pour cause de maladie de Mme D constitue un empêchement présentant ce caractère* ». L'existence d'une pathologie grave ayant entraîné une hospitalisation constitue ainsi un obstacle, au moins temporairement, insurmontable qui autorise les parties à reporter à une date ultérieure la fixation de leur résidence commune afin de concrétiser leur cohabitation, ne serait-ce d'ailleurs que pour déterminer ce lieu de résidence en prenant en compte les exigences et les contraintes induites par les éventuels futurs traitements comme la proximité des structures médicales. Le principe demeure pertinent y compris lorsque la gravité de l'état de santé du partenaire obère en réalité toute perspective de fixer la résidence commune (V. § 47

et s.). Et lorsque, malheureusement, le décès survient comme c'était le cas en l'espèce, sans que le partenaire malade ait pu quitter l'établissement de soins, les deux critères de la cohabitation et de la résidence commune deviennent, par la force des choses, inopérants pour apprécier la substance du PACS.

2° Les conditions de cohabitation et de résidence commune s'apprécient au regard des circonstances de fait, des agissements et des déclarations du contribuable

21. Si dans l'affaire n° 2024-35 le PACS n'avait duré qu'un mois sans que la partenaire hospitalisée ne quitte l'établissement de soins où elle devait décéder, le dossier n° 2025-12 présentait une configuration bien différente dans la mesure où l'un des partenaires ne devait décéder que dix-huit mois après la conclusion du PACS, soit une période suffisamment longue pour que les conditions de cohabitation et de résidence commune puissent être effectivement appréciées *in concreto*. Et précisément l'administration soutenait que ce pacte n'avait pas été conclu dans l'intention d'organiser la vie commune des partenaires dès lors que ceux-ci avaient, dans les faits, conservé des résidences séparées tout au long de sa durée. Pour examiner cette question, le Comité procède à une analyse à partir des éléments objectifs que sont les déclarations fiscales du contribuable, ses agissements et les circonstances de fait.

22. Sur le premier point, le Comité relève tout d'abord une incohérence entre le contrat de PACS, qui fixait la résidence commune des partenaires à l'adresse de la résidence de M. Y, et la déclaration commune des revenus des partenaires au titre de 2020, souscrite par M. X en 2021 et indiquant comme adresse d'imposition celle de sa propre résidence sans qu'il soit fait état dans ce document d'un changement d'adresse qui serait intervenu en 2021.

23. À ce premier élément de confusion, s'en ajoutait un second, plus troublant encore. En effet, 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. Cet abattement est prévu par l'article 764 bis du CGI, et s'applique de plein droit à la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant, par le partenaire lié au défunt par un PACS ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt, de son conjoint ou de son partenaire. Instituée par la loi de finances pour 1999,

⁵⁹ CA Nancy, 20 mars 2023, n° 22/01700, préc.

⁶⁰ F. Sagan, *Je ne renie rien* : entretiens (1954-1992) : Stock, 2014.

cette disposition est, eu égard à ses termes, impérative⁶¹ et les personnes tenues de souscrire la déclaration de succession ne peuvent y renoncer dès lors que les conditions d'application de l'abattement sont réunies. À cet égard, depuis l'entrée en vigueur de l'article 196-0 bis du CGI et l'exonération totale des transmissions par décès entre conjoints et partenaires de PACS que celui-ci a instauré, l'abattement de 20 % de l'article 764 bis du CGI a perdu tout intérêt lorsqu'il n'existe d'autre successible que le conjoint ou le partenaire survivant. Pire, il devient, en cas de vente du bien qui en a profité, un facteur de majoration de la plus-value de cession imposable puisque l'article 150 VB du CGI précise qu'en cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit. Or celle-ci correspond, lorsque s'applique l'article 764 bis, à la valeur vénale réelle diminuée de l'abattement de 20 %⁶².

24. Pour autant, une réponse ministérielle du 29 juin 2020⁶³ énonce que l'application de l'abattement ne souffre aucune dérogation : celui-ci s'applique donc même en cas d'exonération totale de droits de mutation par décès de la succession. Au demeurant, il est rare qu'un contribuable exprime le souhait de refuser la mise en œuvre d'une disposition de la loi fiscale ayant pour objet de réduire l'assiette de l'imposition dont il est redevable. Et s'agissant de l'article 764 bis, l'administration est surtout confrontée à des situations dans lesquelles les conditions d'application de l'abattement ne sont pas strictement remplies, notamment lorsque le défunt ou l'un de ses cohabitants n'occupait pas l'immeuble au jour du décès pour des raisons indépendantes de sa volonté (hospitalisation, séjour en maison de repos). Dans ces situations, l'administration recommande à ses services d'apprécier « avec bienveillance »⁶⁴ les conditions tenant à la qualification de résidence principale et à l'occupation effective au jour du décès.

25. La situation était cependant différente dans l'affaire n° 2025-12 puisque M. X avait ultérieurement souscrit, le 7 juillet 2021, une déclaration de succession rectificative revenant sur cette stipulation relative au logement de la famille, portée selon lui « à tort et par erreur » et cela alors même que la déclaration initiale contenait l'affirmation de sincérité prévues à l'article 802 bis du CGI. La conclusion du Comité est sans appel : il 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. On en est réduit à des conjectures sur la cause de

cet étonnant revirement du contribuable et les circonstances lui ayant fait prendre conscience de son « erreur » puisque l'avis n'en fait pas état. Mais en définitive, la cause était ici secondaire dès lors que la déclaration rectificative émanait du contribuable lui-même, qu'elle était antérieure à l'engagement de la procédure de l'abus de droit et n'entraînait par elle-même aucune modification des droits de mutation exigibles, l'intégralité de la succession étant exonérée. Le Comité n'en reste pas à ces considérations découlant des déclarations fiscales du contribuable et examine également les agissements du contribuable. Le Comité relève 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 et 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. Sur cette problématique du signalement aux tiers des changements dans sa situation personnelle, la jurisprudence⁶⁵ décide, au visa des articles 9 du code civil et 8 de la Convention EDH que l'employeur ne peut pas obliger ses salariés à lui communiquer leur changement d'adresse, d'état civil ou de situation familiale.

26. S'agissant des établissements bancaires, la réglementation LCB-FT⁶⁶ impose en revanche aux établissements teneurs de comptes une obligation de connaissance de leur clientèle et de collecte des informations nécessaires à cette connaissance et aux titulaires de comptes de remettre à ces établissements les informations en cause. Mais en tout état de cause n'était pas ici en cause le fait de savoir si le signalement du changement d'adresse était ou non obligatoire mais seulement s'il avait été effectué ou pas, et pouvait ainsi contribuer à la preuve de la résidence commune des partenaires. Et manifestement, l'absence de tout signalement de la part de M. X d'un tel changement d'adresse pour rejoindre celle de la résidence commune mentionnée dans le pacte lui-même ajoutait un fort élément de doute supplémentaire.

27. Enfin, le Comité examine les circonstances de fait. L'exposé des faits contenu dans l'avis rappelle à cet égard que l'administration avait engagé un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP : article L. 12 du LPF) de M. X et mis en œuvre son droit de communication : cette double précision permet de comprendre l'étendue des informations recueillies par le service et explique le dernier motif retenu par le Comité. Celui-ci note en effet « 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 ». En l'absence de toute précision sur une mise en location du bien, ce constat ne pouvait conduire qu'à une seule conclusion : M. X avait continué d'occuper au quotidien

61 Un amendement sénatorial (n° I-56) présenté dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2024 visait à rendre facultative et non plus automatique l'application de l'abattement de 20 %, sur option prise à l'unanimité par les héritiers. Le motif alors avancé tenait à l'aspect pénalisant de cet abattement dans certaines situations pour la détermination de la plus-value imposable en cas de cession du bien. L'amendement a cependant été retiré avant discussion après l'avis défavorable reçu tant du Gouvernement que de la Commission des finances.

62 BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10, 12 sept. 2012, § 290.

63 RM Benisti, n° 44553 : JOAN 29 juin 2010, p. 7285.

64 BOI-ENR-DMTG-10-40-10-30, 12 sept. 2012, § 70.

65 CA Versailles, 14 oct. 2015, n° 14/01865. Cf. P. Adam, De l'obligation (contractuelle) de dévoiler sa vie privée : RDT 2015, 757. V. égal. la décision n° 2023-0001 du 23 juin 2023 du Défenseur des droits (JO 12 sept. 2023, texte n° 65), particulièrement le pt 36 qui s'appuie sur cet arrêt.

66 Not. CGI, art. 1649 AC. - D. n° 2016-1683, 5 déc. 2016.

son appartement personnel après la conclusion du PACS alors que la résidence commune des partenaires était pourtant fixée à une autre adresse par le pacte. Face à la convergence de ce faisceau d'indices, le contribuable n'opposait que des attestations que le Comité regarde comme ne contenant pas d'éléments suffisamment précis et circonstanciés permettant de remettre en cause les constatations de l'administration. Était ainsi caractérisé le fait que les partenaires n'avaient ni cohabité, ni établi de résidence commune. Mais l'administration n'en est pas restée là : elle a en effet également recherché si les partenaires avaient effectivement mis en œuvre le devoir d'assistance réciproque auquel ils s'engagent.

III. « Je cherche une âme qui, pourra m'aider / je suis d'une génération désenchantée »⁶⁷ (ou les mystères du devoir d'assistance réciproque des partenaires)

28. Alors qu'initialement, la loi de 1999 ne comportait qu'une notion d'« aide mutuelle et matérielle » fort critiquée par la doctrine pour son aspect nébuleux⁶⁸, la loi du 23 juin 2006 l'a remplacée à l'article 515-4 par un devoir d'« assistance réciproque » entre les partenaires. Bien que la loi ne précise rien sur le contenu de cette notion, la doctrine a rapidement considéré qu'il était possible de se référer à la notion de « devoir d'assistance » des époux de l'article 212 du code civil et à sa définition comme un devoir d'aide et de soutien, soit l'aide personnelle que les époux doivent s'apporter d'un point de vue moral, psychologique ou matériel, au fait de « s'aider à porter le poids de la vie »⁶⁹. C'est notamment dans ce devoir d'assistance qu'il faudrait rechercher une marque tangible, non pas de l'amour mais de la « communauté affective » qui doit exister entre époux ou partenaires⁷⁰ et doit se traduire par des actes de soutien et de solidarité.

29. Dans les deux affaires examinées, l'administration mettait en doute l'existence et la concrétisation de ce devoir d'assistance réciproque en relevant que les deux partenaires étaient engagés dans un lien de subordination, l'un étant en effet l'assistant de vie de l'autre. La question est à la fois sensible et complexe. Sur le principe, le code civil n'interdit nullement les unions - PACS ou mariage - entre deux personnes dont l'une est salariée de l'autre⁷¹, pas plus qu'il ne présume

le salarié employé par son partenaire de n'être mu dans ses sentiments et son affection que par les seules contingences de son contrat de travail. Pour autant, la profession exercée par l'un des partenaires peut être la source d'une double difficulté :

- elle peut d'abord limiter la capacité de celui-ci à bénéficier des dispositions à titre gratuit prises à son égard par l'autre partenaire ;
- mais elle peut également entrer directement en conflit avec les obligations liées à l'union conjugale ou partenariale.

A. La profession du partenaire et le régime des incapacités spéciales de recevoir

30. En raison de la vulnérabilité particulière de certaines personnes, âgées ou malades, le législateur a prévu plusieurs régimes d'incapacités spéciales de recevoir, pour protéger leur patrimoine contre la captation et les abus d'influence. Dès 1803, l'article 909 du code civil a interdit aux « docteurs en médecine ou en chirurgie », aux « officiers de santé » et aux pharmaciens « qui auront traité une personne pendant la maladie dont elle meurt [de] profiter des dispositions entre vifs ou testamentaires qu'elle aurait faites en leur faveur pendant le cours de cette maladie ». La même incapacité s'applique aux ministres du culte. Longtemps inchangé, ce texte a été modifié par l'article 9 de la loi n° 2007-308 du 5 mars 2007 portant réforme de la protection juridique des majeurs, qui a modernisé les termes utilisés et étendu le champ d'application de l'interdiction. Sont actuellement concernés, les membres des professions médicales et de la pharmacie, ainsi que les auxiliaires médicaux « qui ont prodigué des soins à une personne pendant la maladie dont elle meurt ». Sont également visés les mandataires judiciaires à la protection des majeurs et aux personnes morales au nom desquelles ils exercent. Le Conseil constitutionnel a validé ces dispositions dans une décision du 29 juillet 2022⁷². Mais en 2015, le législateur a imaginé une nouvelle incapacité spéciale. L'article L. 116-4 du code de l'action sociale et des familles, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1776 du 28 décembre 2015 relative à l'adaptation de la société au vieillissement, vise tout salarié mentionné à l'article L. 7221-1 du code du travail accomplissant des services à la personne définis au 2° de l'article L. 7231-1 du même code. Ce texte vise ainsi toute personne fournissant à titre professionnel et rémunéré une assistance, entendue comme l'assistance aux personnes âgées, aux personnes handicapées ou aux autres personnes qui ont besoin d'une aide personnelle à leur domicile ou d'une aide à la mobilité dans l'environnement de proximité favorisant leur maintien à domicile. Or ce texte intéressait directement les deux affaires examinées par le Comité puisque l'administration prétendait dans chacune des affaires que l'un des partenaires exerçait auprès de l'autre un emploi visé au 2° de l'article L. 7231-1 du code de travail.

67 Mylène Farmer, « Désenchantée » (1991).

68 Dalloz Rép. dr. civil, V° Pacte civil de solidarité (PACS), n° 120, par M. Lamarche.

69 G. Cornu, La famille : Montchrestien, 9^e éd., 2006, n° 30.

70 Cass. civ. 2^e, 30 janv. 1980, n° 79-12.470 : Bull. civ. II, n° 17 ; JCl. Civil Code., Art. 212 à 215, Fasc. 20 : Mariage, Organisation de la société familiale, § 76.

71 Mieux, la loi prévoit et organise le statut du conjoint collaborateur, salarié ou associé (C. com., art. L. 121-4 à L. 121-7), dispositions étendues au partenaire lié par un PACS (C. com., art. L. 121-8 créé par L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 16).

72 CC, 29 juill. 2022, n° 2022-1005 QPC : IP 4-2022, n° 5, § 5, comm. S. Piédelièvre et L. Taudin.

31. Dans l'avis n° 2024-35, le Comité constate pourtant que la partenaire salariée n'exerçait pas un emploi visé au 2° de l'article L. 7231-1 du code de travail mais une activité relevant du 3° du même texte (services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères ou familiale), en l'occurrence des tâches administratives auxquelles la prédisposaient ses anciennes fonctions de secrétaire comptable, l'entretien du logement étant assuré par une autre personne salariée, et qu'elle n'occupait pas ainsi, contrairement à ce que l'administration prétend, un emploi d'auxiliaire de vie.

La cause était ainsi entendue et l'argument inopérant. La situation du contribuable était toute différente dans l'affaire 2025-12 puisqu'il était, depuis le 1^{er} juillet 2013, salarié en qualité d'assistant de vie de la personne, lourdement handicapée, qui allait devenir son partenaire et que ce contrat de travail s'était poursuivi sans modification après la signature du pacte pendant toute la durée de celui-ci. Or à la date de la rédaction du testament qui l'instituait légataire universel de son partenaire (2 juillet 2019), la prohibition instituée à l'article L. 116-4 du code de l'action sociale par la loi du 28 décembre 2015 s'appliquait pleinement⁷³, tout comme elle demeurait en vigueur à la date du décès, le 19 janvier 2021. Ce testament était ainsi susceptible d'être privé de tout effet en raison de l'application de l'incapacité spéciale édictée par le texte précité. Entre-temps cependant, cette incapacité spéciale a été censurée par le Conseil constitutionnel en sorte qu'elle n'existait plus lorsque l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en 2023.

32. Dans sa décision du 12 mars 2021⁷⁴, tout en reconnaissant que cette mesure poursuivait le but d'intérêt général d'assurer la protection de personnes qui, compte tenu de leur état et dans la mesure où elles doivent recevoir une assistance pour favoriser leur maintien à domicile, étaient placées dans une situation particulière de vulnérabilité vis-à-vis du risque de captation d'une partie de leurs biens par ceux qui leur apportaient cette assistance, le Conseil constitutionnel a en effet jugé qu'elle portait au droit de propriété une atteinte disproportionnée à l'objectif poursuivi et l'a déclarée contraire à la Constitution. Cette problématique n'était donc pas directement en débat devant le Comité. En revanche, elle était parfaitement d'actualité lorsque le notaire a instrumenté en 2019 pour la rédaction d'un testament authentique en faveur d'un légataire universel directement exposé aux rigueurs de l'incapacité spéciale. Dans ces conditions, se posait la question de savoir si une personne frappée par le régime d'incapacité spéciale à recevoir de l'article L. 116-4 du code de l'action sociale pouvait espérer s'en affranchir en contractant un PACS avec le testateur. La décision du Conseil constitutionnel du 12 mars 2021 indique à son § 5 que cette incapacité spéciale de recevoir « ne s'applique pas aux gratifications rémunératoires

pour services rendus ni, en l'absence d'héritiers en ligne directe, à l'égard des parents jusqu'au quatrième degré », c'est-à-dire très exactement les exceptions prévues à l'article 909 précité du code civil.

33. Par ailleurs, dès 1812, la Cour de cassation⁷⁵ a affirmé que l'exception précitée ne profitait pas aux alliés. La question du conjoint, en revanche, a donné lieu à une jurisprudence plus libérale mais non dénuée de garde-fous. La doctrine moderne⁷⁶ considère, en s'appuyant précisément sur cette jurisprudence du XIX^e siècle (laquelle ne semble pas avoir été actualisée depuis) et eu égard à l'article 212 du code civil que de telles libéralités entre conjoints sont, en principe, valables et échappent ainsi au mécanisme d'incapacité à recevoir de l'article 909. Tel n'est toutefois pas le cas s'il est établi que le conjoint membre d'une profession médicale n'a contracté mariage qu'en vue d'éviter la prohibition de l'article 909⁷⁷, s'il a épousé son conjoint pendant la maladie dont celui-ci est mort⁷⁸ ou encore s'il est reconnu qu'il a abusé de l'empire que lui donnait l'exercice de son art sur l'esprit de son conjoint malade pour obtenir de la part de celui-ci des libéralités que ne justifiait pas une cause légitime⁷⁹. La brièveté de l'existence de l'incapacité spéciale de l'article L. 116-4 du code de l'action sociale tout comme l'absence de jurisprudence moderne sur celle de l'article 909 du code civil, notamment à l'égard des partenaires de PACS, laisse donc cette question en suspens. En revanche, figurait bien dans le débat la question de savoir si les missions d'assistant de vie exercées, au titre d'un contrat de travail, auprès du partenaire handicapé étaient ou non compatibles avec le devoir d'assistance entre partenaires.

B. La profession du partenaire et le devoir d'assistance réciproque

34. Avant toute chose, quelques mots sur la substance de ce devoir d'assistance, que la doctrine regarde comme quelque peu évanescents face au devoir de secours (ou d'aide matérielle s'agissant du PACS). Elle plonge par exemple le répertoire Dalloz⁸⁰ dans une grande perplexité :

« En réalité, il a toujours été très difficile de donner un contenu juridique concret à cette obligation. Ou bien on se situe dans le mariage, et l'obligation échappe pour une large part au droit, car elle s'exécute par le vécu matrimonial lui-même, ou bien on se situe à l'occasion d'une séparation et, se transformant en équivalent pécuniaire, l'obligation d'assistance se confond alors largement avec le devoir de secours et ses traductions pécuniaires. Aussi bien

73 La Cour de cassation a en effet jugé que c'était à la date de la rédaction du testament que devait s'apprécier la capacité à recevoir et non à celle du décès (Cass. civ. 1^{re}, 23 mars 2022, n° 20-17.663, B : IP 3-2022, n° 5, § 1, comm. S. Piédelièvre et L. Taudin).

74 CC, 12 mars 2021, n° 2020-888 QPC : IP 2-2021, n° 5, § 6, comm. S. Piédelièvre et L. Taudin.

75 Cass. civ. 12 oct. 1812 : Dalloz Rép. dr. civil, n° 258.

76 JCl. Civil Code, art. 909, Fasc. unique : Dotations et testaments, Capacité de disposer ou de recevoir par donation entre vifs ou par testament, Incapacité relative des médecins, pharmaciens, ministres du culte, mandataires judiciaires à la protection des majeurs et autres personnes, § 91. - Dalloz Rép. dr. civil, n° 259.

77 Cass. civ., 11 janv. 1820 : D. n° 379-1 ; S. 1819-1821, 1, p. 164.

78 CA Paris, 24 févr. 1817 : D. n° 379.

79 Cass. civ., 21 août 1822, motifs : S. 1823, 1, p. 129.

80 Rép. dr. civil. Dalloz, V° Effets personnels du mariage, par M. Lamarque, § 80.

pense-t-on actuellement, en général, que le devoir d'assistance se fonde avec le devoir de secours pour devenir un devoir global d'entraide conjugale ».

Tandis que le Jurisclasseur⁸¹ s'attache davantage à ses limites : *« C'est en tant que devoir d'ordre purement personnel et moral que le devoir d'assistance révèle son existence en tant que devoir autonome. Son objet apparaît donc finalement assez circonscrit, sinon limité. Ses sanctions le confirment, en le révélant essentiellement dans son aspect négatif, lorsqu'il n'a pas été rempli. Il comporte par ailleurs un certain nombre de limites, tenant à son caractère exclusivement personnel ».*

Toutefois, et en dépit de son aspect quelque peu « gazeux », plusieurs définitions ont été tentées. Il s'agirait ainsi d'abord de *« s'aider à porter le poids de la vie. L'aide peut alors être morale, psychologique ou bien prendre un aspect matériel dans le cadre professionnel ou ménager »*⁸². Ou encore, *« le devoir d'assistance constitue pour chaque époux l'obligation d'assurer à son conjoint une aide matérielle et morale en lui apportant des soins personnels et attentifs nécessités par son état c'est-à-dire son âge, sa santé ou ses difficultés physiques, morales et sociales. Ce devoir implique donc un soutien à la fois moral et matériel »*⁸³. Et enfin, *« le devoir d'assistance a trait aux soins personnels que nécessite l'état de chacun des conjoints en raison de son âge ou de sa santé, au réconfort à lui prodiguer dans les difficultés de l'existence normalement l'exécution du devoir d'assistance suppose une communauté de vie »*⁸⁴.

35. Tous les auteurs se rejoignent cependant pour considérer que c'est dans la situation du conjoint malade ou âgé que le devoir d'assistance prend tout son sens :

- *« La doctrine, qui souhaite respecter l'énumération du code, le définit comme une obligation de faire qui prend naissance essentiellement lorsque l'un des époux est malade ou infirme. C'est en effet en cas de maladie que le soutien apparaît particulièrement nécessaire entre époux et prend la forme de soins, se traduit par un degré particulier d'attention et de prévenance »*⁸⁵ ;

- *« C'est donc bien, en définitive, lorsqu'il s'exprime par un soutien moral ou physique directement et exclusivement adressé à la personne du conjoint, que le devoir d'assistance se révèle juridiquement comme un devoir spécifique et autonome. Il ne s'exprime pas en outre dans l'aide normale et quotidienne apportée au conjoint, dans le cours d'une vie conjugale banale et harmonieuse, mais dans l'aide (parfois lourde) apportée au conjoint « qui va mal ». C'est ainsi que le droit l'appréhende.*

*Il s'agit souvent du devoir de soigner le conjoint malade ou âgé ou infirme (CA Paris, 12 janv. 1972 : DS 1972, p. 217). Soit au domicile conjugal, en lui administrant des médicaments et en lui prodiguant un réconfort moral, soit par des visites à l'hôpital, par l'envoi de lettres et la prise de contact avec les membres du corps médical et du personnel soignant »*⁸⁶.

81 JCl. Notarial Répertoire, Fasc. 170 : Mariage, Encyclopédies, V° Mariage, Organisation de la communauté conjugale et familiale, Principes directeurs du couple conjugal : réciprocité des devoirs entre époux (C. civ., art. 212), § 66, par V. Larribau-Terneyre.

82 G. Cornu, préc.

83 I. del Valle-Lézier, Solidarités familiales : RFAS 4/2005.

84 F. Terré, D. Fenouillet et C. Goldie-Genicon, Droit de la famille : Dalloz, 9^e éd., 2018, n° 168.

85 M. Lamarche, préc. § 81.

86 V. Larribau-Terneyre, préc., § 68.

En somme, le devoir d'assistance révélerait sa vraie nature au moment précis où les vicissitudes de la vie et les aléas de l'existence le rendent indispensable. Mais la doctrine et une jurisprudence ancienne en déduisent alors que ce devoir d'assistance ne peut s'exprimer dans le cadre d'un contrat de travail. Son existence *« fonde encore le refus de la Cour de cassation d'admettre un salaire pour l'aide et les soins fournis à son conjoint »*⁸⁷.

C. L'analyse du Comité

36. Dans l'affaire n° 2025-12, le Comité était saisi du moyen selon lequel l'emploi salarié d'assistant de vie qu'occupait le contribuable auprès de son partenaire, avant comme après la conclusion du pacte, interférait avec le devoir d'assistance prévu à l'article 514-4 du code civil et constituait un élément supplémentaire attestant de la fictivité de ce pacte.

37. Pour aborder cette délicate problématique, le Comité pose tout d'abord un principe. Il estime en effet que *« lorsque l'objet de ce contrat de travail, 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 ».* En clair, si le contrat de travail recoupe intégralement la substance de l'assistance réciproque entre partenaires, les prestations fournies à ce titre ne relèvent pas de l'exécution de cette obligation civile d'assistance mais seulement du contrat de travail : l'assistance se trouve alors littéralement absorbée par le contrat de travail.

38. Puis le Comité examine les circonstances de fait de l'espèce. Il recherche tout d'abord la nature de la mission exercée dans le cadre de cet emploi d'assistant de vie et note que celle-ci est 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. Selon ce document en effet, l'assistant de vie réalise les tâches courantes et les actes essentiels de la vie quotidienne d'une personne dont l'autonomie est altérée de manière temporaire, évolutive ou permanente qu'elle ne peut effectuer seule. Plus spécifiquement, on y trouve :

- les tâches ménagères ;
- l'entretien du linge ;
- la préparation et la prise des repas ;
- les gestes d'hygiène corporelles ;
- l'habillement, etc.

Le Comité considère dès lors que ladite mission s'apparente à celle incombant à un partenaire dans le cadre de son obligation d'assistance sans percevoir de rémunération.

87 M. Lamarche, Droit de la famille : Dalloz action, 2023, chap. 116, § 123 qui cite plusieurs arrêts en ce sens : Cass. soc., 25 nov. 1943 : JCP 1944, IV. 6. - Cass. soc., 19 mars 1954 : D. 1954, 239. - Cass. civ. 1^{re}, 8 juin 1963 : D. 1964, 713.

39. Ensuite le Comité note que le partenaire employeur 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 : le contribuable n'était donc pas seul à assurer les tâches de la vie quotidienne. En revanche, lui seul était lié à son employeur par un pacte civil de solidarité et était tenu à son égard d'un devoir d'assistance non rémunéré. Cette précision sur la pluralité d'intervenants est importante : la doctrine et la jurisprudence posent en effet quelques limites aux exigences du devoir d'assistance, lequel ne peut et ne doit être assimilé à une forme de sacrifice personnel. Ainsi, « *Il ne saurait toutefois conduire à exiger du conjoint de se consacrer totalement aux soins de son époux et c'est ainsi que, dans le cadre du contentieux relatif à la responsabilité civile d'un tiers, il a été admis que « l'assistance d'une tierce personne ne peut être supprimée ou réduite en cas d'assistance conjugale »* (Cass. civ. 2^e, 14 nov. 2002, n° 01-03.581 : Bull. civ. II, 260 ; AJ fam. 2003, 33) et que le surcroît de travail qui incombe à la femme qui doit assistance à son mari frappé d'invalidité est constitutif d'un préjudice personnel dont l'auteur de l'accident lui doit réparation »⁸⁸.

40. Enfin, le Comité note que, face à l'ensemble de ces éléments, « *le contribuable 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 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* ». En ne s'attachant qu'aux seuls faits objectifs et à l'offre de preuve, le Comité parvient à la conclusion que le devoir d'assistance était en quelque sorte dissous dans le contrat de travail et considère qu'une telle dissolution participe de la démonstration de ce que le PACS n'a été conclu qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué et partant, doit être regardé comme fictif.

D. L'articulation avec la législation sur le proche aidant et l'aidant familial

41. Les principes qui ont fondé l'avis du Comité ne doivent pas laisser penser que l'assistance apportée à un conjoint ou à un partenaire signifie le bannissement de ceux-ci de tout statut d'aidant. Notre législation n'exclut en effet nullement les conjoints, partenaires et concubins du statut de **proche aidant** d'une personne âgée (CASE, art. L. 113-1-3⁸⁹) ou de celui d'**aidant familial** d'une personne handicapée (CASE, art. R.

245-7⁹⁰). Elle prévoit d'ailleurs de nombreuses dispositions pour faciliter leur mission, voire des dédommagements, non assimilables cependant à une rémunération. Mais le devoir d'assistance entre époux et partenaires est un principe si puissant que ces deux textes précisent, sous des formulations différentes⁹¹, que l'aide ainsi apportée ne peut l'être sous la forme d'un emploi salarié.

Ce constat n'épuise cependant pas le sujet. Il existe en effet deux dispositifs distincts d'allocation financière aux personnes âgées ou en situation de handicap :

- l'aide personnalisée à l'autonomie (APA) ;
- la prestation de compensation du handicap (PCH) qui autorisent en certains cas et sous certaines conditions l'usage de l'allocation pour rémunérer un proche.

42. S'agissant tout d'abord de l'APA, lors de la discussion de la loi tendant, dans l'attente du vote de la loi instituant une prestation d'autonomie pour les personnes âgées dépendantes, à mieux répondre aux besoins des personnes âgées par l'institution d'une prestation spécifique dépendance⁹² fut voté un amendement parlementaire instituant une prohibition absolue de l'emploi du conjoint ou du concubin. À l'occasion de l'adoption de la loi n° 2001-647 du 20 juillet 2001 relative à la prise en charge de la perte d'autonomie des personnes âgées et à l'allocation personnalisée d'autonomie, cette prohibition absolue, ne prévoyant notamment aucune exception tenant à l'état de dépendance ou aux besoins de son bénéficiaire, fut codifiée au deuxième alinéa de l'article L. 232-7 du code de l'action sociale et des familles avec l'adjonction d'une troisième catégorie, celle des partenaires liés par un PACS.

43. En ce qui concerne la PCH, les textes permettent d'affecter cette allocation à des charges liées à un besoin d'aides humaines, y compris, le cas échéant, celles apportées par les aidants familiaux (1^{er} de l'article L. 245-3). La personne handicapée peut ainsi utiliser cette composante « aide humaine » de la PCH pour employer un ou plusieurs membres de sa famille, y compris son conjoint, son concubin ou la personne avec qui elle a conclu un pacte civil de solidarité **dans des conditions fixées par décret** (deuxième alinéa de l'article L. 245-12). Mais c'est là qu'intervient l'article D. 245-8 du code de l'action sociale et des familles, issu du décret n° 2005-1591 du 19 décembre 2005 : ce texte précise que la personne handicapée peut utiliser les sommes attribuées au titre de l'élément lié à un besoin d'aide humaine de la PCH pour salarier un membre de sa famille autre que son conjoint, son concubin ou la personne avec laquelle elle a conclu un pacte civil de

88 Cass. civ. 2^e, 18 mars 1981, n° 79-15.130 : Bull. civ. II, 70 ; D. 1981, IR 323, obs. C. Larroumet. V. aussi M. Lamarche, préc., § 81.

89 « Est considéré comme proche aidant d'une personne âgée son conjoint, le partenaire avec qui elle a conclu un pacte civil de solidarité ou son concubin, un parent ou un allié, définis comme aidants familiaux, ou une personne résidant avec elle ou entretenant avec elle des liens étroits et stables, qui lui vient en aide, de manière régulière et fréquente, à titre non professionnel, pour accomplir tout ou partie des actes ou des activités de la vie quotidienne ».

90 « Est considéré comme un aidant familial, pour l'application de l'article L. 245-12, le conjoint, le concubin, la personne avec laquelle la personne handicapée a conclu un pacte civil de solidarité, l'ascendant, le descendant ou le collatéral jusqu'au quatrième degré de la personne handicapée, ou l'ascendant, le descendant ou le collatéral jusqu'au quatrième degré de l'autre membre du couple qui apporte l'aide humaine définie en application des dispositions de l'article L. 245-3 du présent code et qui n'est pas salarié pour cette aide ».

91 L'aide doit être apportée « à titre non professionnel » selon l'article L. 113-1-3 du code de l'action sociale et des familles et l'aidant ne doit pas être « salarié pour cette aide » selon l'article R. 245-7 du même code.

92 L. n° 97-60, 24 janv. 1997 : JO 25 janv. 1997.

solidarité ou autre qu'un obligé alimentaire du premier degré. Cette exclusion est toutefois levée lorsque « son état nécessite à la fois une aide totale pour la plupart des actes essentiels et une présence constante ou quasi constante due à un besoin de soins ou d'aide pour les gestes de la vie quotidienne ». Il faut cependant noter que le bénéfice de la PCH est subordonné à un critère d'âge (être âgé de moins de 60 ans ou avoir un handicap qui répondait avant 60 ans aux critères d'attribution de la PCH : CASF, art. D. 245-3), ce qui limite considérablement la portée de l'exception prévue à l'article D. 245-8 précité.

44. Le parcours législatif et réglementaire ayant abouti à cette architecture quelque peu incohérente est au demeurant significatif des fortes réticences à ébrécher, fût-ce superficiellement, le devoir d'assistance entre conjoints et partenaires. Lors de la discussion de la loi n° 2005-102 du 11 février 2005 relative à l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées, le rapporteur du texte au Sénat⁹³ devait remarquer « que plusieurs dispositifs seraient revus afin de mieux aider les familles, même si le devoir d'assistance entre époux constituait, pour certains, un obstacle juridique à ce qu'une personne puisse être salariée de son conjoint handicapé ». Dans les faits, le rapporteur proposa un texte de compromis consistant à poser dans la loi le principe de l'éligibilité du conjoint ou du concubin au salariat direct par la personne handicapée mais en renvoyant à un décret pour en définir les conditions. Ce texte fut adopté par le Sénat, **contre l'avis du Gouvernement** dont l'hostilité reposait notamment sur l'argument du devoir de secours et d'assistance⁹⁴ :

« L'emploi par le bénéficiaire de son conjoint ou son concubin en qualité de tierce personne salariée est actuellement proscrit pour l'APA, une telle relation entre conjoints - dont la frontière avec le devoir de secours et d'assistance est difficile à déterminer - créerait des problèmes notamment en cas de rupture de contrat de travail, de séparation ou de divorce. Elle ne semble pas non plus compatible avec l'exercice d'une mission de tutelle qui serait confiée au conjoint ».

En dépit de cette opposition, l'Assemblée se rallia à la position du Sénat et le texte fut adopté en l'état pour devenir l'article L 245-12 du code de l'action sociale et des familles.

45. La suite est connue : dans le décret prévu par ce texte, le Gouvernement réduisit l'éligibilité du conjoint, du partenaire et du concubin acceptée par le législateur aux seules situations dans lesquelles la personne, en raison de son état de dépendance, a besoin d'une aide totale pour la plupart des actes essentiels et une présence constante ou quasi constante due à un besoin de soins ou d'aide pour les gestes de la vie quotidienne. Voilà comment deux législations relatives à deux allocations de solidarité intervenant dans le même champ de la dépendance et du rôle de l'aidant familial ont pris des positions assez éloignées l'une de l'autre et au final, contradictoires : une personne handicapée entièrement dépendante, peut si elle a moins de soixante ans, utiliser l'allocation (PCH)

93 Sénat, rapport n° 210, 11 févr. 2004, p. 229.

94 Cf. AN, Comm. affaires culturelles, familiales et sociales, rapport n° 1599, 13 mai 2004.

qu'elle perçoit au titre de son handicap pour salarier son conjoint son partenaire ou son concubin. Mais cette même personne, si elle a plus de 60 ans et perçoit l'APA, ne pourra jamais le faire. Quant à la justification de la règle générale d'exclusion, elle fut vite résumée sous la seule bannière de l'incompatibilité avec le devoir d'assistance. Comme dans cette note d'information de la Direction générale de l'action sociale⁹⁵ :

« Ainsi, la personne âgée bénéficiaire de l'APA pourra choisir de recourir à un service prestataire d'aide à domicile, géré par une association ou par une entreprise, agréées au titre de l'article L. 129-1 du code du travail qui assumera à sa place les obligations attachées à la qualité d'employeur. Elle peut aussi choisir d'être l'employeur de la tierce personne, soit en passant par une association mandataire qui l'aidera à accomplir les formalités administratives, soit en recourant à l'emploi direct. Dans cette dernière hypothèse, la possibilité lui est offerte de salarier un ou plusieurs membres de sa famille, à l'exception de son conjoint, de son concubin ou de la personne avec qui elle a conclu un pacte civil de solidarité. **En effet, l'existence du devoir d'assistance et de secours entre époux inscrite à l'article 212 du code civil s'oppose à ce que l'aide apportée dans ce cadre fasse l'objet d'une rémunération par la collectivité** ».

Le problème de cette dernière thèse est qu'elle traite le conjoint, le partenaire et le concubin **de la même manière** alors qu'il n'existe aucun devoir d'assistance mutuelle trouvant son fondement dans la loi et pesant sur les concubins. Il serait donc plus exact de dire que c'est l'exigence d'une vie commune, seul point commun de ces trois formes de conjugalité, et par voie de conséquence **les obligations qui en découlent**, qui justifient cette prohibition. Comme le relève un auteur⁹⁶, « La vie commune suppose un élément matériel, la cohabitation, et un élément moral, l'intention de vivre en commun, renvoyant à une communauté affective, morale et matérielle ».

46. Pour les unions de droit que sont le mariage et le PACS, l'élément moral trouve son expression dans des obligations civiles, et en particulier les devoirs de solidarité prévus aux articles 212 (secours et assistance) et 515-4 (aide matérielle et assistance réciproque) du code civil. S'agissant des concubins, le devoir moral n'a pour traduction que des obligations naturelles, lesquelles peuvent néanmoins se transformer en obligations civiles lorsque le débiteur s'engage unilatéralement à les exécuter⁹⁷. Ainsi que le souligne la doctrine⁹⁸, pour qu'une telle transformation existe, « Encore faut-il que le débiteur de l'obligation ait manifesté sa volonté de s'acquitter de sa « dette » morale. En d'autres termes, le devoir moral ne s'impose que dans la mesure où le débiteur supposé l'a reconnu et a entendu l'exécuter. Le demandeur de l'indemnité doit prouver que son débiteur supposé a eu l'intention de rendre l'obligation naturelle civilement

95 Note d'information DGAS/2 C n° 2002-536, 23 oct. 2002 relative à l'allocation personnalisée d'autonomie.

96 S. Ben Hadj Yahia, Preuve de la qualité de concubin survivant : Dr. famille 2018, n° 12.

97 Cass. civ. 1^{re}, 10 oct. 1995, n° 93-20.300 : Bull. civ. I, n° 352, p. 24. - Cass. civ. 1^{re}, 17 nov. 1999, n° 97-17.541. - Cass. civ. 1^{re}, 19 févr. 2002, n° 99-18.928.

98 JCl. Liquidations - Partages, Fasc. 14 : Concubinage, Cessation du concubinage, § 71.

obligatoire ». Cette brève incursion dans le régime juridique applicable aux aidants montre, s'il en était besoin, la place centrale que tient le devoir d'assistance dans l'organisation de la vie commune du couple, qu'il soit marié ou lié par un PACS, et corrélativement la suspicion de fictivité qui découle de comportements vidant de tout contenu cette obligation.

En définitive, le Comité se range ici au courant dominant sinon exclusif de la jurisprudence et de la doctrine qui regardent comme incompatible avec les exigences du devoir de solidarité la poursuite d'un contrat de travail vidant de tout son sens cette obligation civile, nonobstant l'exception - très limitée - introduite par l'article D. 245-8 du code de l'action sociale et des familles.

IV. « Je ne t'ai jamais dit, mais nous sommes immortels, Pourquoi es-tu parti avant que je te l'apprenne ? »⁹⁹ (ou les tribulations du PACS *in extremis*)

47. Dans l'affaire n° 2024-35, l'administration estimait qu'en raison de la grave maladie de Mme D ayant conduit à son hospitalisation à 16 reprises en 2018, les deux femmes n'avaient pas de perspective d'avoir une telle vie de couple après la conclusion du PACS. Le pacte n'ayant dans les faits duré qu'un mois et la partenaire étant décédée à l'hôpital où le PACS avait été signé, c'était clairement la question de la validité de ce PACS *in extremis* qui était posée. Pour mieux comprendre cette notion, il faut, là encore, porter son regard vers la notion équivalente en matière de mariage.

A. Brève histoire juridique du mariage *in extremis*

48. Si l'amour est immortel, les amoureux savent, hélas, que le temps leur est compté. La validité des unions de la dernière heure n'est pas un sujet nouveau et la question de savoir s'il convient de regarder comme valable le mariage contracté peu de temps avant le dernier soupir de l'un des conjoints, proche du trépas a agité le droit depuis des siècles.

49. L'érudition de Philippe Malaurie¹⁰⁰ sur le sujet est précieuse. Elle nous apprend que, jusqu'au XII^e siècle, le droit canonique a hésité sur la validité d'un tel mariage dit « *in extremis* » bien éloigné de la définition canonique du mariage, puisqu'il était conclu sans intention et surtout sans possibilité de le consommer charnellement. Mais le mariage ayant aussi pour fonction le salut des âmes et la rédemption des pécheurs (en permettant en particulier de régulariser les situations immorales de concubinage), cette validité fut finalement

admise. En revanche, l'ancien droit monarchique fut bien moins clément à l'égard de ces mariages de la dernière chance, au point qu'une ordonnance du 26 novembre 1639 vint poser la règle que les enfants nés de tels mariages et leur postérité seraient « *incapables de toutes successions* ».

Philippe Malaurie explique cette prohibition par trois raisons :

« - 1) la raison **technique** avait été fréquemment invoquée : le mariage a pour objet la procréation des enfants et l'apaisement de la concupiscence ; le moribond n'est capable d'aucune de ces fins ;
- 2) il avait paru de bonne **politique** d'interdire ou plus exactement de priver d'effets ce genre de mariages qui auraient été une incitation rétrospective au concubinage. Notamment, les concubines auraient été attachées à continuer leur vie irrégulière, espérant avoir à l'article de la mort ce qu'elles n'avaient pu obtenir du vivant de ceux qui n'avaient pas voulu les avouer pour épouses ;
- 3) probablement, la raison majeure fut **d'ordre social** : le mariage *in extremis* était généralement conclu entre personnes de conditions inégales (le maître avec sa servante, la maîtresse avec son valet). Instrument de captation des libéralités, il réalisait presque toujours une mésalliance dissimulée. »

Finalement, et en dépit des réticences de Portalis¹⁰¹, le mariage *in extremis* ne fut pas interdit par le code civil de 1804. Et Philippe Malaurie d'expliquer que ce qui fait la validité du mariage *in extremis*, comme d'ailleurs du mariage posthume autorisé par la loi du 31 décembre 1959, **c'est la validité du consentement** : « Car en droit civil, ce qui constitue le mariage n'est pas de vouloir les conséquences qu'il produit - des relations charnelles, la fondation d'une famille ou des progrès spirituels -, mais le consentement conjugal, abstraction faite de toute intention particulière ». À moins bien sûr, que ce consentement ne soit causé - et vicié - par un but étranger au mariage, entraînant par là-même sa fictivité et sa nullité.

50. La jurisprudence s'est montrée libérale sur l'appréciation de la validité du consentement dans un mariage *in extremis* : un arrêt du 31 janvier 2006 de la première chambre civile¹⁰² approuve ainsi une cour d'appel ayant souverainement constaté que « l'ensemble des témoins directs du mariage avait interprété que le rôle, émis par le marié au moment où l'officier d'état civil lui avait posé la question du consentement, comme une volonté d'épouser sa compagne conformément au souhait qu'il avait exprimé à plusieurs reprises les jours précédant la cérémonie » en sorte qu'ils ont pu estimer « la preuve de l'absence de consentement de l'époux mourant n'était pas rapportée ».

99 Dominique A. (2009) et Alain Bashung (2018), « Immortels ».

100 P. Malaurie et L. Aynès, Droit de la famille : LGDJ, 9^e éd., 2025, n° 183 à 186.

101 Portalis (ss dir. P.-A. Fenet), Recueil complet des travaux préparatoires du code civil, t. X : Ducessois, 1828, p. 59. - Locré, Législation civile, criminelle et commerciale de la France, t. VI : Paris, 1832, p. 101, cité par P. Malaurie (préc.) : « On n'a pas voulu que le mariage, ce contrat des vivants, pût être formé avec un cadavre commencé et que le terme de la vie dût être le premier moment de la société conjugale ».

102 Cass. civ. 1^{re}, 31 janv. 2006, n° 02-19.398 : Bull. civ. I, n° 47. - J. Hauser, Mariage *in extremis* et de profundis : RTD civ. 2006, p. 283.

B. Le PACS « *in extremis* » : histoire d'une infiltration juridique réussie

51. Se marier sur son lit de mort ne soulève cependant pas seulement des interrogations juridiques mais également des questions pratiques et matérielles, le mourant ne pouvant se déplacer en la maison commune pour la célébration du mariage. Passant de l'indifférence à la facilitation, le législateur a, par une loi du 9 août 1919, ajouté à l'article 75 du code civil deux dispositions :

- la première permet, en cas d'empêchement grave, au procureur de la République du lieu du mariage de requérir l'officier d'état civil afin qu'il se transporte au domicile ou à la résidence de l'une des parties pour célébrer le mariage ;

- la seconde traite plus spécifiquement du cas de péril imminent de mort et autorise en cette circonstance l'officier d'état civil à se rendre au domicile ou à la résidence¹⁰³ du mourant sans qu'il soit nécessaire pour lui d'être requis par le procureur.

Lorsque la loi pénitentiaire de 2009 a organisé les conditions matérielles de conclusion du PACS par un détenu, elle a calqué la disposition introduite à l'article 515-3 du code civil sur la première de ces modifications prévue par la loi de 1919, réquisition du procureur comprise. Mais celle-ci s'adressait au greffier du tribunal d'instance alors compétent pour recueillir et enregistrer le PACS, non à l'officier d'état civil.

52. Et c'est bien cette compétence du greffier qui, en 2011, lorsque le législateur a modifié l'article 515-3 du code civil¹⁰⁴ pour solenniser les PACS conclus devant notaire en donnant à ceux-ci la charge de les enregistrer, justifie pour le Sénat la suppression de la réquisition par le procureur¹⁰⁵ :

« *Le dernier [amendement], sans remettre en cause le principe prévu au deuxième alinéa de l'article 515-3 du code civil, selon lequel le greffier doit, en cas d'empêchement grave d'un des deux partenaires, se transporter auprès lui pour enregistrer le PACS qu'ils souhaitent conclure, supprime la formalité de la réquisition du greffier par le procureur de la République.*

En effet, cette procédure de réquisition a été calquée sur celle applicable en matière de mariage (C. civ., art. 75), pour répondre notamment aux difficultés rencontrées par les personnes placées en détention ou des personnes hospitalisées pour conclure un PACS. Dans le cadre du mariage, sa raison d'être est la nécessité d'autoriser le déplacement des registres d'état civil, puisque l'officier d'état civil se transporte en dehors du lieu où ils sont conservés. Or, ce déplacement s'effectue sous le contrôle du parquet et doit être autorisé par lui, ce qui justifie de solliciter une réquisition du procureur de la République.

Tel n'est pas le cas dans le cadre de l'enregistrement d'un PACS, puisque le greffier ne détient pas les registres d'état civil. Il est donc

préférable de conserver l'obligation pour le greffier de se transporter auprès du partenaire empêché, en supprimant la réquisition opérée par le parquet, qui ne constitue en l'espèce qu'une formalité inutile, et qui serait en outre inadaptée dans le cas d'un enregistrement par le notaire ».

L'exactitude de cette affirmation des sénateurs sur la justification historique de la réquisition du procureur fondée sur les règles de déplacement des registres de l'état civil est néanmoins incertaine. Car sur ce point, les versions divergent : selon le Jurisclasseur notarial, qui se réfère aux travaux parlementaires, « *Le législateur n'a réglementé ce déplacement, déjà établi par la pratique (Circ., 15 oct. 1832) par la loi du 9 août 1919 (DP 1919, législ. p. 275). Il a alors craint autant les abus des futurs époux que le refus injustifié de l'officier. La réquisition a donc pour objet d'autoriser et, au besoin, de contraindre le maire à se rendre auprès de la personne empêchée* »¹⁰⁶. Toujours est-il que, lorsque la loi du 18 novembre 2016 a finalement transféré la compétence en matière de PACS de l'autorité judiciaire vers les officiers de l'état civil, nul n'a songé au cours des débats à rétablir la réquisition du procureur.

53. Il est vrai que le législateur de 2009 avait certes ajouté à l'article 515-3 du code civil la circonstance de l'empêchement grave mais non celle du péril imminent de mort : le parallélisme entre les articles 75 et 515-3 du code civil demeurait ainsi seulement partiel. Certaines forces politiques l'avaient également relevé et tenté, en 2009, d'y remédier à travers une proposition de loi tendant à renforcer les droits des personnes liées par un pacte civil de solidarité, présentée par le groupe « Communiste, républicain et citoyen » du Sénat. Outre le transfert de compétence vers les officiers de l'état civil, celle-ci comportait en effet un article 2 tendant à permettre l'enregistrement d'un PACS au domicile de l'un des partenaires, par l'officier de l'état civil, « *en cas d'empêchement grave ou de péril imminent de mort* ». La Commission des lois du Sénat¹⁰⁷ devait cependant écarter cet article 2¹⁰⁸ en relevant que les dispositions de la loi pénitentiaire sur l'empêchement grave étaient suffisantes « *sans qu'il soit besoin pour cela d'une procédure spécifique au cas de péril de mort imminent. En effet, dans une telle situation, les dispositions relatives à l'empêchement grave seront susceptibles de jouer* ». Et voici comment le PACS *in extremis* s'est finalement infiltré presque clandestinement dans notre législation à la faveur des modifications législatives successives. Il ne fait guère de doutes aujourd'hui que l'article 515-3, en ne prévoyant plus de réquisition du procureur quelles que soient la nature et l'intensité de l'empêchement grave conduisant l'officier d'état civil à se déplacer, a de fait absorbé la circonstance particulière du péril imminent de mort. Au demeurant, pouvait-il en être autrement à partir du moment où le législateur autorisait le notaire à se substituer à l'officier de l'état civil pour l'accomplissement des formalités du PACS, y compris son enregistrement ? Cela fait en effet longtemps que les notaires se déplacent au chevet des mourants pour

103 La jurisprudence précisera que la notion de résidence au sens de l'art. 75 du code civil doit être entendue de manière très large et peut être constituée par le domicile d'un tiers, le lieu d'un accident, ou encore celui où la personne reçoit des soins (CA Versailles, 28 avr. 2017, n° 16/01632).

104 L. n° 2011-331, 28 mars 2011 de modernisation des professions judiciaires ou juridiques et certaines professions réglementées, art. 12.

105 Sénat, Commission des lois, rapport, 24 nov. 2010, p. 54 et 55.

106 JCl. Notarial Répertoire, V° Actes de l'état civil, Fasc. 30, § 10.

107 Sénat, Commission des lois, rapport, 25 nov. 2009, p. 28 et 29.

108 La proposition de loi dans son ensemble fut finalement rejetée par le Sénat.

recueillir leurs dernières volontés et garantir à celles-ci la sécurité juridique qu'elles méritent, et ils n'ont pour cela aucun besoin d'être requis par le procureur de la République.

C. Le PACS « *in extremis* » et le droit fiscal

54. Admis par le droit civil, le PACS *in extremis* est pourtant soupçonné au plan fiscal de dissimuler de noirs desseins de fraude. Quelques auteurs, hostiles dès l'origine au PACS et à sa portée symbolique, n'ont d'ailleurs eu de cesse de le dénoncer, en termes volontairement outranciers (et parfois méprisants), comme « un « truc » utilisé par des personnes qui n'ont aucunement l'intention de vivre ensemble, et qui n'ont pour but que l'obtention de tel ou tel avantage procuré par la société aux personnes ayant choisi de vivre ainsi »¹⁰⁹, voire comme une « combine »¹¹⁰. Il n'est guère surprenant qu'ils aient regardé avec le même dédain le PACS *in extremis* et les notaires qui y prêtent leur concours. Sans céder à ces outrances, l'administration se méfie néanmoins de tels pactes qui effacent des droits de mutations par décès qui, sans eux, auraient été exigibles au taux de 60 %. Si cette vigilance est parfaitement légitime, la suspicion systématique est en revanche déplacée, et cela pour au moins deux raisons.

55. En premier lieu, il faut ici rappeler que dans sa version initialement discutée en 1999, le PACS subordonnait le régime spécifique de taxation aux droits de mutation à titre gratuit à un délai de carence de deux ans, tant en matière de succession que de donation. La chose avait d'autant plus ému certains parlementaires que le PACS avait notamment vocation à apporter des solutions concrètes aux difficultés rencontrées par les couples de personne de même sexe dans le contexte de la pandémie de SIDA qui avait mis à jour des situations aussi dramatiques qu'insolubles dans la jurisprudence de l'époque. Au cours des débats, la Commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale¹¹¹ devait adopter un amendement supprimant cette condition lorsque les donateurs ou testateurs seraient reconnus atteints d'une affection de longue durée :

« Les problèmes humains les plus visibles concernaient des personnes atteintes du sida. Il a cependant paru préférable de retenir la référence à la liste précitée des trente maladies, qui présente trois avantages décisifs : sécurité juridique du dispositif, respect du secret médical pour les bénéficiaires de l'exception, égalité devant la loi pour l'ensemble des personnes souffrant d'une maladie de longue durée ».

Quoique hostile au projet de loi, le Sénat devait remarquer que cette solution créait de nouvelles difficultés et en préférait une beaucoup plus simple :

« En matière de succession, il apparaîtrait cependant plus judicieux de **supprimer** tout délai que d'en prévoir l'exonération en seul cas de maladie grave du testateur. Cette condition introduit en effet, outre l'obligation de rompre le secret médical, une curieuse discrimination entre le survivant d'un mort par maladie et celui

d'un mort par accident, alors même que ce dernier, à l'opposé du premier, ne peut anticiper le décès »¹¹². La Commission des lois de l'Assemblée nationale devait finalement retenir cette suggestion du Sénat, non sans d'ailleurs y glisser quelques considérations tenant - déjà - à la possible instrumentalisation du PACS à des fins d'optimisation fiscale :

« La seule modification tendrait à ne maintenir le délai de deux ans d'ancienneté du PACS pour l'application de ces règles que pour les donations entre vifs. Il s'agit, en effet, par cette condition de réserver le dispositif fiscal favorable aux unions ayant démontré une certaine stabilité, afin d'éviter la conclusion de pactes de complaisance à simple visée d'optimisation fiscale. **Or, le décès n'étant pas un événement programmable**, il ne paraît pas nécessaire de maintenir l'exigence d'un délai de deux ans pour prévenir la fraude. En conséquence, les dispositions spécifiques introduites par amendement lors de la première lecture à l'Assemblée nationale pour y déroger en cas de maladie grave n'ont plus de raison d'être »¹¹³. C'est ainsi que le délai de carence de deux ans pour bénéficier de l'abattement applicable aux transmissions entre conjoints ne devait, dans la version adoptée définitivement, s'appliquer qu'aux seules donations. Et lors de l'adoption en 2007 de l'article 796-0 bis du CGI exonérant de droits de mutation par décès les transmissions entre époux et partenaires de PACS, le législateur n'a pas envisagé de rétablir un délai de carence auquel cette exonération aurait été subordonnée.

56. La seconde raison se trouve, bien cachée, dans la doctrine du Comité de l'abus de droit fiscal. Il y a 20 ans de cela, il avait été amené à rendre un avis sur le cas d'un donateur ayant consenti en quelques jours pléthore de donations à ses proches, lesquels avaient bénéficié, eu égard à l'âge du donateur, de la réduction des droits de mutation à titre gratuit de 30 % alors prévue à l'article 790 du CGI. Une semaine plus tard, le donateur décédait de la maladie grave dont il était atteint. L'avis n° 2005-27¹¹⁴ indique que l'administration avait, eu égard à l'état de santé du donateur et à la date

112 Sénat, Commission des lois, rapport n° 258, 10 mars 1999.

113 AN, Commission des lois, rapport n° 1482, 25 mars 1999.

114 « M. L... a consenti le 14 juin 2001 une donation en avancement d'hoirie à sa fille, Mme M... V..., de la pleine propriété de plusieurs biens immobiliers lui appartenant en propre pour une valeur de 454 298 €.

Le 15 juin 2001, M. L... a effectué plusieurs donations de sommes en espèces, pour lesquelles des déclarations de dons manuels ont été déposées à la Recette des Impôts et notamment la somme de 91 469 € à son épouse séparée de biens.

M. L... est décédé le 21 juin 2001.

Les donations en cause ont bénéficié, eu égard à l'âge du donateur, de la réduction de droits de 30 % prévue à l'article 790 du code général des impôts.

Considérant eu égard à l'état de santé de M. L... et à la date de son décès, que l'organisation de ces libéralités n'avaient eu d'autre but que de bénéficier du mécanisme de réduction des droits prévu à l'article 790 précité, le service a notifié aux ayant droits de M. L... un redressement tendant à rétablir, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la liquidation des droits de mutation à titre gratuit en faisant abstraction de cette réduction de droit, soit un rappel de 27 601 €.

Le Comité relève que les donations sont bien réelles et parfaitement régulières.

Il constate par ailleurs que la situation des donataires n'aurait pas été la même si le patrimoine avait été transmis dans le cadre de la dévolution légale, les donations ainsi consenties résultant de la seule volonté et des choix opérés par M. L...

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

109 X. Labbé, Pacs : la dernière longueur : AJ fam. 2009, 345.

110 X. Labbé, Le Pacs *in extremis* : D. 2012, 1625.

111 AN, Commission des lois, rapport n° 1138, 14 oct. 1998.

de son décès, considéré que l'organisation de ces libéralités n'avait eu d'autre but que de bénéficier du mécanisme de réduction des droits prévu à l'article 790 précité et réclamé en conséquence aux donataires un supplément de droits correspondant à la réduction de 30 % appliquée aux donations. Devant le Comité, l'administration arguait que ces libéralités étaient purement artificielles et motivées par la poursuite du but exclusivement fiscal de bénéficier de la réduction de 30 % propre aux donations dans la mesure où ces transmissions à titre gratuit auraient eu lieu en tout état de cause quelques jours plus tard du fait du décès du donateur se sachant condamné à très court terme par sa maladie. Mais suivre une telle argumentation aurait en définitive conduit à instituer une quasi mort civile de celui qui se sait condamné au trépas en lui refusant le bénéfice d'un avantage fiscal, pourtant subordonné à aucune autre condition que l'âge du donateur au jour de la transmission. Le Comité avait alors sèchement écarté la thèse de l'administration en relevant :

- d'une part que les donations étaient bien réelles et parfaitement régulières, ; et

- d'autre part que la situation des donataires n'aurait pas été la même si le patrimoine avait été transmis dans le cadre de la dévolution légale, les donations ainsi consenties résultant de la seule volonté et des choix opérés par le donateur.

Au fond, c'est à nouveau cette théorie qui réapparaît avec le PACS *in extremis* conclu par une personne hospitalisée se sachant proche de décéder et qui sait qu'elle n'a concrètement aucune perspective d'organiser et mener une vie de couple dans ce cadre juridique en raison de la maladie qui la ronge et qui va bientôt l'emporter. Or la loi civile ne se borne pas à admettre le mariage ou le PACS *in extremis*, elle le rend matériellement possible puisque le législateur en a prévu les modalités pratiques de sa concrétisation. L'administration fiscale ne peut donc exciper du fait que de telles unions ne pourront, hélas, se concrétiser dans une vie partagée pour refuser le bénéfice de la loi fiscale lorsqu'elle n'est pas en mesure d'établir que cette union de la dernière heure poursuit d'autres buts que ceux assignés par la loi au PACS ou au mariage. C'est cette position qu'adopte le Comité dans une formule ramassée selon laquelle « *les apparences créées par la proximité entre la date du décès de Mme D et celle de la conclusion du pacte civil de solidarité ne sont pas, à elles seules, de nature à établir le caractère fictif de ce contrat conclu devant notaire* ». C'est l'expression « *à elles seules* » qui doit ici retenir l'attention.

57. La conclusion d'un PACS *in extremis* ne peut certes constituer un critère autonome de caractérisation de la fictivité du pacte découlant de l'impossibilité d'organiser la vie commune en raison du décès rapide de l'un des partenaires. En revanche, ce PACS *in extremis* doit s'analyser dans son contexte et à la lumière des autres circonstances de l'espèce. Il serait en effet paradoxal que, faute de pouvoir apprécier concrètement les critères de la vie commune, le PACS *in extremis* se retrouve à l'abri de toute tentative d'en démontrer la fictivité. Dans ces circonstances très particulières, c'est en définitive vers la notion de couple que l'attention doit se tourner : le PACS conclu *in extremis* a beau ne pouvoir permettre l'organisation de la vie commune, il ne peut être conclu qu'entre deux

personnes formant un couple. Or, dans l'affaire n° 2024-35, l'administration soutenait précisément « *qu'aucun élément ne permettait de caractériser l'existence d'une vie de couple entre les partenaires* ». Toute la difficulté en ce domaine tient à la nature de ces « éléments » susceptibles de caractériser la vie de couple, et partant le couple lui-même.

V. « Vous répétiez ces mots suprêmes, Je vous aime / Vous savez bien que dans le fond je n'en crois rien »¹¹⁵ (ou l'amour dans tous ses états civils)

58. Comme a pu le noter un auteur¹¹⁶ « *ce terme [de couple] a beau nous être familier, les textes y font rarement référence. En tout cas, ils n'en donnent aucune définition* ». En langage commun, nul doute que les critères de l'amour et de la sexualité seraient rapidement convoqués. En droit au contraire, ils apparaissent désormais l'un et l'autre comme inappropriés.

A. L'amour et la vie de couple

59. Ce critère de définition du couple ne peut tout d'abord reposer sur le sentiment amoureux. D'abord, la doctrine¹¹⁷ s'oppose fermement à une telle approche : « *Comme en matière matrimoniale, la preuve du défaut d'intention d'organiser une vie commune (défaut d'intention matrimoniale pour le mariage) sera malaisée. Il est en effet nécessaire de présumer cette intention et la preuve contraire, qui doit être rapportée à partir d'éléments objectifs, ne saurait conduire à scruter la psychologie des individus. La perception des mobiles de chacun des partenaires semble en effet particulièrement délicate* ». C'est peut-être d'ailleurs ce refus de transformer les prétoires en divans et les magistrats en psychanalystes qui est à l'origine d'un arrêt très décrié (et surtout très incompris) de la première chambre civile de la Cour de cassation rendu le 8 mars 2017¹¹⁸. Dans cette affaire, un homme de 88 ans, sous curatelle renforcée, demande au juge des tutelles l'autorisation de conclure un PACS avec un autre homme de 44 ans son cadet. Mais leur sincérité leur est fatale puisqu'ils déclarent au juge que le lien qui les unissait était celui d'un père à son fils, du fait de leur écart d'âge important. La Cour d'appel de Riom recale leur demande, jugeant « *que la notion de filiation est étrangère à celle de couple et que la définition de leur relation par MM. [X] et [J] ne correspond pas à celle du pacte civil de solidarité* ».

115 Lucienne Boyer (1930) et Juliette Greco (1964), « Parlez-moi d'amour ».

116 J.-J. Lemouland, Le couple en droit civil : Dr. famille 2003, n° 7-8.

117 Dalloz Rép. droit civ., Pacte civil de solidarité (PACS), par M. Lamarche, § 73.

118 Cass. civ. 1^{re}, 8 mars 2017, n° 16-18.685, inédit : D. 2017, p. 2038, Le PACS sans couple une hérésie, note A. Gouézel ; D. 2017, 1292, À quoi sert le PACS ?, note M. Saulier ; RTD civ. 2017, 358, De la nature juridique du PACS, obs. J. Hauser.

60. La Cour de cassation n'est pas du même avis et casse la décision pour violation de la loi en s'appuyant à la fois sur l'existence d'une vie commune de vingt-quatre ans entre les intéressés et sur l'absence de tout empêchement légal à la conclusion d'un pacte civil de solidarité. Arrêt d'espèce certes, mais surtout décision de bon sens qui, dès lors qu'il n'y pas détournement¹¹⁹ de la loi, refuse d'entrer dans les mobiles du cœur pour s'en tenir aux éléments matériels et objectifs du dossier. Or ceux-ci établissaient l'ancienneté et la permanence du lien unissant les deux hommes dont les longues années de vie commune, le grand âge de l'un d'entre eux et l'écart d'âge entre les deux pouvaient expliquer ces propos qu'il ne fallait pas prendre au pied de la lettre. En tout état de cause, la jurisprudence sur le mariage est formelle : le sentiment amoureux n'est pas nécessaire à la validité du mariage et sur ce point, on ne distingue pas ce qui en ferait, *a contrario*, un critère de validité du PACS.

61. La Cour d'appel de Paris a ainsi jugé en 2008 « que le manque d'affection et de tendresse ne peuvent constituer une telle violation grave ou renouvelée des devoirs et obligations du mariage, les sentiments ne pouvant résulter d'une obligation et seuls les comportements devant être pris en compte »¹²⁰. Récidivant dans un arrêt du 17 novembre 2016, elle décide que « l'amour ne faisant pas partie des obligations du mariage, le seul fait que [l'épouse] déclare ne plus être amoureuse de son mari et que ce dernier déclare avoir toujours des sentiments amoureux à son égard n'est pas de nature à modifier les obligations auxquelles sont tenus les époux pendant la durée du mariage »¹²¹. Et la Cour de cassation¹²² pour sa part ne trouve rien à redire à la décision d'une cour d'appel ayant validé un mariage de raison ouvertement conclu sous la forme d'un pacte dans lequel l'épouse s'occupant de son époux, ce dernier la protégeait financièrement.

62. La doctrine¹²³ n'est au demeurant pas en reste, et précise ainsi que le « oui » donné en réponse par les futurs époux aux questions de l'officier d'état civil qui les marie n'est pas l'expression d'un sentiment, « l'équivalent d'un « je t'aime », car le droit ne peut que rester indifférent aux motifs qui poussent les époux à s'unir dans le mariage. Que les motifs du mariage soient l'amour, la raison, le désir, la liberté, la cupidité, la résignation, l'expression de la volonté se traduira toujours par ce « oui » ». Au fond, c'est bien parce que le droit est impuissant à définir les critères de l'amour que les rédacteurs du code civil se sont attachés uniquement aux actes et aux comportements, à travers le consentement d'abord, les notions de devoir d'assistance et de communauté affective et matérielle ensuite.

119 Détournement que fut, dans la période antérieure au PACS, l'utilisation par les couples homosexuels des règles de l'adoption pour tenter de créer un lien juridique entre eux. Un détournement cloué au pilori par la doctrine car c'eût été rien moins que « **mutiler la valeur humaine de l'adoption, que d'en faire un « instrument légal » des relations homosexuelles** » (F. Boulanger, Fraude, simulation ou détournement d'institution en droit de la famille ? : JCPG 1993, I, 3665).

120 CA Paris, 17 sept. 2008, n° 07/17622.

121 CA Paris, 17 nov. 2016, n° 14/14482.

122 Cass. civ. 1^{re}, 13 janv. 2021, n° 19-16.703, 19-16.874, inédit.

123 JCl. Civil Code, art. 143 à 147, Fasc. 10 : Mariage - Conditions à réunir dans la personne des époux.

B. La sexualité et la vie de couple

63. Et si le mariage n'est pas la récompense des cœurs, il a en outre cessé d'être celui des corps. Sans revenir sur les débats qui se sont noués à propos des notions d'engendrement et de filiation lors des discussions autour du « mariage pour tous », force est de constater que la jurisprudence a été plus réceptive à la question de la sexualité qu'à celle de l'amour, au moins jusqu'à une date récente. La Cour d'appel de Poitiers¹²⁴ a ainsi pu considérer que « l'aptitude aux relations sexuelles constitue une qualité essentielle, et l'erreur déterminante de l'un des époux sur ce point est de nature à vicier son consentement ». La jurisprudence s'est même intéressée à la performance sexuelle des époux : la Cour d'appel de Lyon¹²⁵ a ainsi jugé qu'était fautif le fait pour un époux d'avoir « entretenu des rapports si imparfaits qu'ils ne procuraient à sa femme ni espérance de maternité ni plaisir ». Quant à la Cour de cassation¹²⁶, elle rejette par une décision non spécialement motivée le pourvoi contre un arrêt d'appel ayant retenu que « le refus continu opposé par l'épouse à partir de 2004 à des relations intimes avec son mari, et ce pendant une durée aussi longue [...] constitue une violation grave et renouvelée des devoirs et obligations du mariage rendant intolérable le maintien de la vie commune » justifiant le divorce prononcé aux torts exclusifs de l'épouse. Cette jurisprudence semble cependant relever aujourd'hui d'une lecture archaïque de la notion de couple, forgée par des décennies de jurisprudence et de doctrine sur le « devoir conjugal »¹²⁷, cette conséquence de la communauté de vie de l'article 215 du code civil en vertu de laquelle un époux a pour obligation d'entretenir des relations sexuelles avec son conjoint.

64. La Cour européenne des droits de l'homme vient en effet d'en sonner le glas dans un arrêt du 23 janvier 2025¹²⁸. Celui-ci indique au point 71 que « la réaffirmation du devoir conjugal et le fait d'avoir prononcé le divorce pour faute au motif que la requérante avait cessé toute relation intime avec son époux constituent des ingérences dans son droit au respect de la vie privée, dans sa liberté sexuelle et dans son droit de disposer de son corps. S'il est vrai que le droit interne dissocie désormais largement les conséquences pécuniaires du divorce des torts éventuels des époux, il n'en demeure pas moins que ces mesures sont particulièrement intrusives, en ce qu'elles touchent à l'un des aspects les plus intimes de la vie privée de l'individu ». Au demeurant, cette conception avait déjà été adoptée par certaines cours d'appel, celle de Douai jugeant par exemple que « la décision pour un couple d'entretenir ou non des relations sexuelles est du domaine de l'intime »

124 CA Poitiers, 23 févr. 2022, n° 21/01183.

125 CA Lyon, 28 mai 1956 : D. 1956, p. 546

126 Cass. civ. 1^{re}, 17 sept. 2020, n° 20-10.564.

127 Un devoir conjugal devenu au demeurant facteur de schizophrénie juridique avec l'introduction dans le code pénal de la notion de viol commis entre conjoints, partenaires ou concubins (C. pénal, art. 222-24, 11^e) et source d'embaras pour en justifier le maintien, comme en témoigne une réponse ministérielle du 15 février 2022 (RM Rixain, n° 39826 : JOAN 15 févr. 2022, p. 1018) qui cherche à ménager une chose et son contraire...

128 CEDH, 23 janv. 2025, n° 13805/21, H. W. c/ France, arrêt rendu précisément sur le litige ayant donné lieu à l'arrêt précité de la Cour de cassation du 17 sept. 2020.

¹²⁹, sous-entendant ainsi qu'elle ne faisait pas partie des traits constitutifs du mariage et que le juge n'avait pas à exercer de contrôle sur ce point. Cette question de l'existence d'une vie sexuelle entre les partenaires comme élément constitutif de leur vie commune s'est posée lors de l'examen de la loi de 1999 par le Conseil constitutionnel. Il faut, ici encore, redonner la parole à la sagesse de Simone Veil qui, lors de la séance précitée du Conseil constitutionnel du 9 novembre 1999, a dû répondre à une objection de l'un de ses membres sur la rédaction qu'elle proposait pour le considérant 26 :

- Monsieur Ameller : « *En page 12, malgré les explications du rapporteur, ne peut-on dire : la vie commune « implique » une vie de couple plutôt que « suppose » ?* » ;

- Madame Veil : « *C'est un présupposé que la vie sexuelle ; mais il n'y a pas nécessairement de relations sexuelles entre les partenaires* » ;

- Monsieur Abadie : « *La déclaration conjointe au greffe implique une résidence commune, alors que la vie commune, elle, suppose une vie de couple* ».

(Le projet est maintenu dans sa version initiale)

La solution est élégante : elle n'élué pas la question, mais y répond par une présomption qui évite aux partenaires de révéler l'intimité de leur vie privée.

C. Les critères pertinents de l'appréciation du lien de couple

65. Si elle est nouvelle dans le champ de l'abus de droit fiscal, cette problématique de la caractérisation d'un lien de couple est, en revanche, très banale dans les contrôles exercés par les organismes sociaux. Et les affaires examinées par le Comité de l'abus de droit fiscal en matière de PACS fictifs apparaissent ici comme le reflet inversé des nombreux dossiers frauduleux que ces organismes doivent traiter en matière d'éligibilité des personnes isolées à certaines prestations sociales. Inversé car, dans ces dossiers, l'administration soupçonne que la personne qui se prétend isolée ne l'est, en réalité, nullement mais mène une vie de couple qu'elle tente de dissimuler pour bénéficier indûment d'une allocation. En ce domaine, la doctrine de l'administration est d'autant plus abondante qu'avant leur suppression par la loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXI^e siècle, les commissions départementales ou centrales d'aide sociale (CDAS/CCAS) statuaient sur les contestations des assurés sociaux en ce domaine et avaient arrêté sur ce sujet un principe directeur formulé comme suit : « *Considérant que, pour l'application des dispositions législatives et réglementaires pertinentes relatives à l'allocation de X, la situation de vie de couple ne se présume pas et ne saurait être déduite du seul fait de la vie sous un même toit ; qu'en pareils cas, il appartient aux autorités compétentes de rapporter la preuve que, par-delà une communauté partielle d'intérêts que justifient des liens de solidarité et d'amitié, existent des liens d'intimité tels qu'ils résultent nécessairement dans la constitution d'un foyer présentant des caractères de continuité et de stabilité* »¹³⁰.

¹²⁹ CA Douai, 9 févr. 2017, n° 16/06701.

¹³⁰ CCAS, 15 janv. 2010, n° 081493. - CCAS, 20 juin 2008, n° 070865. - CCAS, 21 déc. 2012, n° 110161.

66. Pour leur part, les juridictions judiciaires comme administratives¹³¹ n'ont jamais repris cette formulation et s'en sont toujours tenues :

- soit à des critères purement matériels et objectifs (vie commune, mise en commun des ressources, prise en charge commune des dépenses) ;

- soit à des éléments de notoriété, recueillis notamment grâce aux enquêtes de voisinage souvent présentes au dossier, ou encore, comme dans cette affaire tranchée par la Cour d'appel de Riom¹³² dans laquelle la communauté matérielle et affective a été déduite notamment de l'inscription de la mention « en couple » sur les profils publics consultables sur les réseaux sociaux de l'allocataire.

Elles ont, en revanche, résisté à une démarche subjective et psychologisante consistant à caractériser tel ou tel fait comme une preuve de l'existence d'une relation amoureuse et non d'un simple lien amical. Dans l'affaire n° 2025-35, le Comité n'a d'ailleurs eu guère besoin d'aller chercher très loin les éléments matériels et objectifs lui permettant d'écarter l'affirmation selon laquelle aucun élément ne permettait de caractériser l'existence d'une vie de couple entre les partenaires. Il relève en effet que « *l'administration ne conteste pas l'ancienneté de la relation personnelle entre Mme E et Mme D, laquelle est corroborée par la désignation en 2011 par Mme D de Mme E comme mandataire dans le cadre d'un mandat de protection future et par l'acquisition en 2014 par Mme E d'une maison située à proximité immédiate du domicile de Mme D, laquelle en a financé elle-même les échéances du prêt* ». À cela s'ajoute le fait que le fils de la partenaire ayant reçu la transmission par décès invoquait « *plusieurs éléments de nature à caractériser les liens d'affection unissant depuis plusieurs années ces partenaires* ». Des relations affectives de longue date, un mandat de protection future établi huit ans avant le décès, des domiciles situés à proximité immédiate l'un de l'autre depuis cinq ans et même ce qui a toutes les apparences d'une donation déguisée par paiement du prix pour le compte de l'acquéreur réel : tout établissait sinon l'incontestable réalité, du moins la forte plausibilité de l'existence de la vie de couple entre les deux femmes.

67. Or le Comité le rappelle en conclusion de son avis : c'est à l'administration qu'incombe la charge de la preuve de ce que le pacte civil de solidarité n'a été conclu qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué. Dès lors que les éléments présentés par le contribuable tendent à établir l'existence d'un lien de couple entre les deux femmes et que ceux avancés par le service au soutien de la thèse inverse sont insuffisants, les soupçons découlant des circonstances relatives à la signature du pacte sont infondés et le PACS ne peut dès lors être regardé comme fictif. On notera que l'avis n° 2025-12 comporte

¹³¹ V. par ex. CE, 20 mai 2016, n° 385505 : Lebon T. : « *le concubin est la personne qui mène avec le demandeur une vie de couple stable et continue ; qu'une telle vie de couple peut être établie par un faisceau d'indices concordants, au nombre desquels la circonstance que les intéressés mettent en commun leurs ressources et leurs charges* ».

¹³² CA Riom, 25 avr. 2023, n° 21/00683.

également des éléments objectifs sur la relation personnelle et ancienne que les deux partenaires entretenaient, éléments parfois très proches de ceux relevés dans l'avis n° 2024-35, en particulier la proximité de leurs lieux de résidence respectifs. Mais l'apparente symétrie des situations n'est qu'un trompe-l'œil : outre qu'en l'absence de résidence commune et de vie commune pendant toute la durée du pacte, il était indifférent de savoir si les partenaires formaient ou non un couple, il ressort des constatations du Comité que cette relation personnelle avait une coloration essentiellement économique (associés en commun d'une SCI) et professionnelle (emploi salarié d'assistant de vie).

Conclusion

68. Les deux avis commentés du Comité de l'abus de droit fiscal sont particulièrement importants pour les praticiens. Ils indiquent clairement que le PACS ne peut être regardé comme un outil d'optimisation du coût fiscal d'une transmission patrimoniale. L'exonération de tous droits de mutation par décès de la part recueillie par le partenaire survivant n'est en effet que l'accessoire d'un contrat conçu pour permettre l'organisation de la vie commune de deux personnes formant un couple. L'oublier, c'est s'exposer au risque d'un rehaussement notifié dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal au terme de laquelle l'exonération sera remplacée par un taux d'imposition de 60 % et une majoration de 80 %, ainsi qu'à un signalement automatique des faits au Parquet pour peu que les droits notifiés dépassent 100 000 € (LPF, art. L. 228).

69. Ensuite, le Comité est particulièrement attentif au respect effectif du critère essentiel de la vie commune qu'est la résidence commune : dès lors que les partenaires ont ignoré cet impératif et ont cru disposer de la liberté de mener des vies séparées en des résidences habituelles et effectives distinctes, ils vident de toute substance le PACS qu'ils ont signé. Il n'y a dès lors pas lieu de rechercher s'il existe un lien de couple : le PACS n'ayant été conclu qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué, il est entaché de fictivité.

70. Le troisième enseignement tient au devoir de solidarité entre partenaires : loin de s'analyser comme une charge purement symbolique, celui-ci constitue une obligation civile au contenu substantiel, spécialement dans les situations de maladie et de fragilité du partenaire, obligation qui participe de la communauté affective existante entre partenaires : elle ne peut donc être ni monnayée ni réalisée à travers un contrat de travail.

71. La dernière leçon à retenir concerne le PACS *in extremis* : autorisé et même facilité par le code civil, il ne mérite aucun soupçon excessif, seulement une vigilance raisonnée. Mais dès lors que sa brièveté ne permet pas l'organisation effective de la vie commune, sa validité est subordonnée à sa conclusion par un couple véritable dont l'existence - ou le défaut - ne peuvent être établis que par des critères objectifs et des éléments de notoriété, l'administration conservant à cet égard la charge de la preuve initiale.

P. CAMELO-CASSAN ■