



QUI VEUT GAGNER DES MILLIARDS ?

EN FINIR AVEC LES NICHES FISCALES INJUSTES

Note d'Attac coordonnée par l'Observatoire de la justice fiscale, juillet 2025

RÉSUMÉ

Le gouvernement prépare un projet de loi de finances pour 2026 qui s'annonce historique par l'ampleur des coupes budgétaires prévues. Refusant de faire payer leur juste part d'impôt aux plus riches et aux plus grandes entreprises, il s'apprête à faire reposer le coût considérable de cette politique d'austérité sur l'ensemble de la population. Les privilèges fiscaux d'une poignée sont donc maintenus quoi qu'il en coûte, alors même que le ruissellement censé les justifier ne s'est pas produit.

Le gouvernement a certes évoqué la remise en cause de certaines « niches fiscales », mais sans s'attaquer aux plus coûteuses ni aux plus injustes. Les niches fiscales, dénommées « dépenses fiscales » dans les documents budgétaires, prennent la forme d'exonérations, de déductions, de réductions ou de crédits d'impôt. Il en existe 467, pour un coût budgétaire officiellement évalué à 85 milliards d'euros en 2025. Ce montant, qui serait sous-évalué selon la Cour des comptes, représente **la moitié du déficit public enregistré en 2024**.

S'y ajoute le coût des dispositifs dérogatoires qui ne sont plus classés officiellement comme des dépenses fiscales mais n'en constituent pas moins de réelles baisses d'impôt pour leurs bénéficiaires. **En tout, chaque année, l'ensemble des niches fiscales et des dispositifs dérogatoires représente un manque à gagner global (ou coût budgétaire) bien au-delà de 100 milliards d'euros.**

Le nombre et le coût des niches fiscales se sont régulièrement accrus depuis les années 1970, rendant le système fiscal plus complexe, instable, injuste et propice à la fraude. Une évaluation des niches fiscales est donc nécessaire afin de procéder à la révision ou la suppression des plus injustes, coûteuses et inefficaces. Cette note constitue une contribution pour la mise en œuvre d'une telle revue des niches fiscales.

Cette revue permettrait de dégager des recettes budgétaires qui manquent cruellement à l'action publique, de réduire les inégalités et de renforcer le consentement à l'impôt. Sur les plus de 100 milliards de niches fiscales, dont bénéficient tout à la fois les entreprises et les particuliers, **il est possible de dégager 17 à 19 milliards d'euros de recettes budgétaires à court terme, et davantage à moyen et long terme.**

Nous montrons qu'il est possible d'atteindre ces objectifs en procédant notamment à :

Une réforme du crédit d'impôt pour emploi d'un-e salarié-e à domicile, peu efficace et dont le plafond ne concerne qu'une infime minorité de contribuables aisé-es. Une baisse du plafond à 3 000 euros concernerait uniquement les plus aisé-es et permettrait de dégager 1,75 milliard d'euros de recettes supplémentaires ;

Une réforme du « pacte Dutreil », aujourd'hui non plafonné, qui permet des économies d'impôts considérables aux ultra-riches transmettant une holding familiale et contribue à la reconstitution d'une société de rentiers. L'instauration d'un plafond, pour mettre à contribution les plus riches sans pénaliser les transmissions de PME, permettrait de dégager au moins un milliard d'euros ;

Une réforme en profondeur du crédit d'impôt recherche, qui profite surtout aux très grandes entreprises sans inciter à véritablement investir dans la recherche. Cela permettrait de dégager des recettes pour la recherche publique. Sur les 7,8 milliards d'euros que coûte le CIR, au moins 3 milliards peuvent être dégagés à court terme ;

Une réforme du mécénat d'entreprise, qui profite surtout aux plus grandes entreprises et est souvent détourné de son objectif initial. Sa révision viserait à ce que ce dispositif ne soit plus utilisé à des fins de promotion commerciale par les groupes qui y ont recours, et permettrait de dégager 500 millions d'euros ;

Une remise en cause des niches en matière de fiscalité du patrimoine permettrait de dégager de 3 à 5 milliards d'euros ; celle des niches brunes environ 7,5 milliards d'euros ;

Le renforcement du contrôle de l'ensemble des dispositifs dans le cadre d'une lutte résolue contre la fraude fiscale.

La revue nécessaire des niches fiscales devrait par ailleurs être complétée par une revue des niches sociales (liées aux réductions, déductions, exonérations de cotisations sociales) qui représentent un manque à gagner équivalent.

Pour financer la réponse aux crises sociales et écologiques, une solution existe : la justice fiscale !

SOMMAIRE

INTRODUCTION	5
1. LES NICHEs FISCALES : COÛTEUSES, INJUSTES, INCONTRÔLÉES Pourquoi des niches fiscales ? Le coût considérable des niches fiscales Un contrôle déficient Comment en finir avec les niches fiscales injustes et coûteuses ?	6 à 10
2. PLUSIEURS CAS EMBLÉMATIQUES DE NICHEs FISCALES Le crédit d'impôt pour emploi d'un·e salarié·e à domicile : Le « Pacte Dutreil » Le crédit d'impôt recherche Le mécénat Tant d'autres niches... Détail des 10 niches fiscales à plus d'1 milliard d'euros	11 à 16
CONCLUSION : POUR UNE VÉRITABLE REVUE DES NICHEs FISCALES ET SOCIALES	17 à 19
BIBLIOGRAPHIE	19



INTRODUCTION

Sous le prétexte de réduire la dette et les déficits publics, le gouvernement veut imposer une austérité budgétaire qui va pénaliser lourdement l'ensemble de la population. Les coupes budgétaires sont d'autant plus sévères qu'il se refuse à revenir sur les avantages fiscaux bénéficiant aux plus riches et aux grandes entreprises. Les privilèges fiscaux d'une poignée sont donc maintenus quoi qu'il en coûte, alors même que le ruissellement censé les justifier ne s'est pas produit, comme l'ont montré les rapports du Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital.

Si le gouvernement a évoqué la remise en cause de certaines « niches fiscales », il évite de s'attaquer aux plus coûteuses et aux plus injustes qui pèsent pourtant considérablement sur les budgets publics. Alors que leur coût budgétaire ne cesse de croître, **il est nécessaire de réaliser une véritable revue des niches fiscales**, guidée par des impératifs de justice et d'efficacité des dispositifs.

Une telle démarche, que l'association Attac préconise de longue date, permettrait de **réduire le nombre et le coût des niches fiscales** sans sacrifier l'éventuel caractère incitatif de certaines dispositions. La suppression ou la révision des dispositifs injustes et inefficaces permettrait de **dégager des recettes publiques supplémentaires**. Elle contribuerait à **rendre le système fiscal plus simple et plus juste** et renforcerait aussi **le consentement à l'impôt**, dont l'effritement nourrit la crise démocratique.

Dans ce rapport, nous examinerons dans une première partie les raisons pour lesquelles un véritable travail de revue des niches fiscales est nécessaire, puis nous reviendrons dans une seconde partie sur les cas emblématiques de niches fiscales injustes et inefficaces.

1.

LES NICHE

FISCALES :

COÛTEUSES

INJUSTES &

INCONTRÔLÉES

Les niches fiscales, nommées « dépenses fiscales » dans le « jargon budgétaire », sont des dispositions législatives ou réglementaires qui dérogent à la « norme fiscale ». Elles prennent diverses formes (crédit d'impôt, exonérations, etc) et se traduisent toutes par des pertes de recettes budgétaires. Censées poursuivre un objectif incitatif (soutenir l'activité économique de tel ou tel secteur par exemple), elles bénéficient tant aux ménages qu'aux entreprises. Tous les impôts en comportent.

Pourquoi des niches fiscales ?

C'est sous la houlette de Valéry Giscard d'Estaing, ministre des Finances puis président de la République (de 1974 à 1981) que les mesures dérogatoires dénommées niches fiscales se sont multipliées. Depuis cette époque, les niches sont **un outil fiscal très prisé de l'ensemble des gouvernements, qui préfèrent ainsi renoncer à des recettes fiscales plutôt que d'attribuer des aides directes.**

Pour les pouvoirs publics, les dépenses fiscales présentent plusieurs avantages sur les aides directes : leur coût de gestion est inférieur et leur application est plus rapide. Surtout, pour les gouvernements sensibles aux thèses néolibérales, cela permet de faire baisser le taux de prélèvements obligatoires rapportés au produit intérieur brut (PIB) et de déclarer que le charge fiscale baisse.

En créant une niche fiscale, ils se dispensent d'encaisser des recettes via l'impôt pour en redistribuer sous formes d'aides directes.

Les prétendus « avantages » que présentent les niches ont plusieurs revers. Si leur coût de gestion est moindre, c'est en raison de la quasi-absence de contrôles effectués a priori, ce qui pose la question de l'efficacité de ces dispositifs. En outre, une fois la dépense fiscale votée et appliquée, elle ne peut pas être limitée en cours d'année : dans la plupart des cas, elle se pérennise, malgré un coût important. Enfin, par leur nombre et les conditions dont elles sont assorties (celles-ci pouvant évoluer), les dépenses fiscales nourrissent la complexité du système fiscal ainsi que son instabilité.

Le coût considérable des niches fiscales

En 1980, le nombre de dispositifs dérogatoires est déjà évalué à un peu plus de 300. Les années 2000 ont connu une forte hausse du nombre et du coût global des dépenses fiscales. En 2003, le Conseil des impôts recensait 418 dépenses fiscales pour les seuls impôts d'État, pour un manque à gagner évalué alors à 50 milliards d'euros. Le nombre de « dépenses fiscales » s'est sensiblement accru depuis (et avec lui leur coût budgétaire) : il est ainsi passé de 300 au début des années 1980 à 451 en 2017 puis à **474 en 2025 pour un coût budgétaire compris entre 85 et près de 100 milliards d'euros.**

Dans sa note thématique « Piloter et évaluer les dépenses fiscales » de juillet 2023, la Cour des comptes note que « Le projet de loi de finances pour 2023 dénombre 465 dispositifs fiscaux dérogatoires classés comme « dépenses fiscales », dont le coût total est évalué à 94,2 Md€ pour 2022.

Leur concentration sur l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la TVA (90 % du montant des dépenses fiscales) affecte fortement le rendement de ces derniers, contribue à l'érosion des bases fiscales et fragilise la trajectoire de consolidation des finances publiques. De surcroît, malgré de nombreuses tentatives pour en maîtriser le coût et le nombre, **leur montant a augmenté de plus de 16 % en euros constants en dix ans, entre 2013 et 2022¹ ».**

Le coût budgétaire et l'estimation du nombre de bénéficiaires de chacune des dispositions font certes l'objet d'une évaluation régulière publiée dans le tome 2 du rapport « Voies et moyens » annexé chaque année au projet de loi de finances, mais cette évaluation demeure toute-fois fragile.

La Cour relève ainsi que le coût des dépenses fiscales a connu une hausse de 4,6 milliards d'euros entre 2021 et 2022, soit un montant supérieur de 2,8 milliards d'euros à celui prévu dans le projet de loi de finances pour 2022².

Le coût des dépenses fiscales est également artificiellement abaissé par le « déclassément » de certaines dépenses fiscales voici une quinzaine d'années³. Depuis le projet de loi de finances pour 2020, celles-ci ne figurent plus dans les annexes de chaque PLF et ne font l'objet d'aucune évaluation. Il en va notamment du régime des sociétés mères et filiales, dit "mères-filles" (non-imposition des produits de participations représentant au moins 5 % du capital d'autres sociétés) pour un coût de 17,6 milliards d'euros en 2018 ; ou encore du régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes de sociétés françaises

(pour un coût de 16,4 milliards d'euros en 2018) et de la taxation au taux zéro des plus-values brutes à long terme provenant de cessions de titres de participation et de certaines parts de Fonds commun de placement à risque (FCPR) et de Sociétés de capital-risque (SCR) ainsi que, sous certaines conditions, de leurs distributions (dite « niche Copé ») pour un coût de 7 milliards d'euros en 2018.

Les principales mesures considérées comme "déclassées" représentaient ainsi **41 milliards d'euros en 2018** - ce qui représente une fourchette basse de leur coût en 2025. **Le coût total des dépenses fiscales** officiellement recensées dans le PLF2025 (au moins **85 milliards d'euros en 2025**) et des dispositifs dérogatoires déclassés est donc bien supérieur à **100 milliards d'euros**.

Une méthode de calcul trompeuse

L'estimation du coût budgétaire des niches fiscales en 2025, entre 85 et près de 100 milliards d'euros, constitue une fourchette large. Cela est dû au fait que **la méthode retenue pour déterminer le manque à gagner de ces dispositifs a changé en 2024**. Le gouvernement a en effet considéré que **seul le coût de ces dispositifs supporté par l'État devait être évalué**. La suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales a provoqué un manque à gagner pour les collectivités locales. Pour le compenser, l'État reverse à ces dernières une part significative du produit de la TVA (afin de leur permettre de faire face à la baisse des recettes induite par la suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales).

Or, l'État considère, en dehors de toute logique, que le manque à gagner provenant des dispositifs dérogatoires qualifiés de « dépenses fiscales » applicables en matière de TVA (des taux réduits ciblés sur certaines activités ou des exonérations) ne doit être évalué que sur la partie des recettes affectées à l'État et non sur celle revenant aux collectivités locales.

Ceci vient minorer artificiellement le manque à gagner de ces dispositifs applicables à toute la TVA. Ce changement de méthode permet au gouvernement de ne pas afficher une hausse du coût budgétaire des « dépenses fiscales ». Mais cette présentation est particulièrement trompeuse.

Dans son rapport sur le budget de l'État en 2023, **la Cour des comptes a contesté ce changement de méthode**, estimant qu'il introduisait une confusion⁴. Elle avait d'ailleurs recommandé au ministère des Finances de revenir à la méthode précédente. Le gouvernement n'a toutefois pas tenu compte de cette recommandation. Dans son rapport sur le budget de l'État en 2024, la Cour des comptes maintient ses critiques en précisant que la nouvelle méthode du gouvernement revient à faire diminuer le coût des dépenses fiscales de 24,3 milliards d'euros en 2025 et affirme par ailleurs que « **les dépenses fiscales sont globalement sous-évaluées** et, à chaque fois que les méthodes d'évaluation progressent et s'affinent, elles révèlent un coût plus élevé qu'attendu⁵ ».

Un contrôle déficient

Les dépenses fiscales sont devenues l'un des principaux outils des politiques économiques sans toutefois faire l'objet d'évaluation précise.

Au-delà de leur coût budgétaire, parfois difficile à estimer, leur contrôle est relativement réduit : s'il existe certains travaux, comme le comité d'évaluation du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE), **très peu de « dépenses fiscales » font l'objet d'un réel contrôle quant à leur efficacité.** Certes, l'administration fiscale est censée veiller au respect des conditions qui assortissent chacune d'entre elles. Mais dans les faits, ce contrôle est faible.

Une information fiable devrait présenter chaque année les données concernant le coût budgétaire de chaque mesure et le nombre de bénéficiaires, comme cela était auparavant le cas.

On notera au passage que **l'existence d'un grand nombre de « dépenses fiscales » nourrit la fraude fiscale**, certains agents économiques étant tentés de bénéficier des allègements d'impôt qui en découlent sans toutefois respecter les conditions requises. Pour autant, il n'existe pas d'outils permettant, par exemple, d'évaluer l'efficacité de ces dispositifs sur le nombre d'emplois créés ou sauvegardés ou encore sur l'investissement.

Compte tenu du nombre important de dispositifs, un contrôle exhaustif du coût, du nombre et du profil des bénéficiaires, de l'investissement et/ou du nombre d'emplois créés et des effets pervers (fraude notamment) de chacun serait certes nécessaire, mais relativement illusoire. Il est cependant possible de définir ce que serait les principes et les objectifs d'une revue des niches fiscales.

Les « niches fiscales et sociales », principale aide aux entreprises

Dans le rapport « Voies et moyens, tome 2 » annexé au projet de loi de finances pour 2024, on dénombre 58 dépenses fiscales bénéficiant aux entreprises, quelle que soit leur forme (entreprises individuelles soumises à l'impôt sur le revenu et entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés) pour un manque à gagner global de 16,28 milliards d'euros. Il existe par ailleurs des dispositifs dérogatoires en matière de TVA, de droits d'enregistrement ou encore en matière de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) qui bénéficient aux entreprises.

À ces niches fiscales s'ajoutent des « niches sociales » qui recouvrent **les dispositifs dérogatoires prenant la forme d'allègements de cotisations sociales.** Le manque à gagner de ces dispositifs atteignait 5 milliards d'euros en 1996, 10 milliards d'euros en 2000 et 25 milliards d'euros en 2008 avant d'exploser ces dernières années.

La commission des comptes de la Sécurité sociale estimait leur coût annuel à 66,4 milliards d'euros en 2019, à 73,7 milliards d'euros en 2021, 82,6 milliards d'euros en 2022, 89 milliards d'euros en 2023, 89,71 milliards d'euros en 2024 **et 91 milliards d'euros en 2025...**

La situation était connue. Dans son rapport de 2019 consacré à la Sécurité sociale, la Cour des comptes estimait déjà que le coût réel des allègements de cotisations sociales de toute sorte dépassait les 90 milliards d'euros⁶. **Les allègements de cotisations sociales sont censés favoriser la création ou la sauvegarde des emplois mais leur impact réel reste à démontrer.**

La Cour des comptes déplorait également que, lorsque des évaluations constatent l'inefficacité de certaines niches, celles-ci ne sont que rarement remises en question.

Mieux, elle précisait : « Quant aux effets des allègements sur la compétitivité, les travaux d'évaluation sont moins nombreux, mais ne trouvent à ce jour d'effet significatif sur les exportations ni pour le CICE, ni pour la réduction de 1,8 point du taux de cotisation famille ». Pour la Cour, il faut donc « encadrer effectivement le coût des autres dispositifs, en les remettant en cause quand leur efficacité est démentie par des évaluations robustes et en plafonnant ce coût tant qu'elle n'est pas démontrée ».

On ajoutera que ces allègements présentent des effets pervers et constituent de véritables « **trappes à bas salaires** » puisqu'ils incitent les employeurs à ne pas augmenter les salaires afin de rester sous le seuil permettant de bénéficier d'exonérations.

Le seul total des manques à gagner des niches fiscales orientées vers les entreprises (au moins 16,28 milliards d'euros) et des niches sociales (qui bénéficient directement aux entreprises) s'élève à plus de 106 milliards d'euros.

Un montant qui représente la majorité des aides publiques, directes et indirectes, aux entreprises. Considérées comme des dépenses publiques, **ces niches ne font l'objet d'aucune revue pour en évaluer le rapport « coût/efficacité/impact sur le caractère redistributif du système fiscal ».**

C'est pourtant un enjeu essentiel. Une telle revue permettrait de prendre des mesures non seulement rentables sur le plan budgétaire, mais également plus efficaces en termes de politique économique. En outre, cela pourrait renforcer le consentement à l'impôt, affaibli par des années d'injustices fiscales et sociales.

Comment en finir avec les niches fiscales injustes et coûteuses ?

Dans son rapport sur l'analyse de l'exécution budgétaire d'avril 2024, la Cour des comptes émet ainsi une série de recommandations :

- « réassigner aux conférences fiscales un objectif explicite de suppression des dépenses dont les coûts et les effets sont marginaux ;
- réintroduire dans la loi de programmation des finances publiques un plafonnement contraignant des dépenses fiscales ;
- prévoir une obligation déclarative pour chaque nouvelle dépense fiscale envisagée dans les champs de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ;
- mettre en place un programme pluriannuel d'évaluation des dispositifs fiscaux en vue d'en réduire le nombre et les effets ».

Ces recommandations montrent bien la nécessité d'une véritable revue des niches fiscales assortie de garde-fous pour contenir l'augmentation de leur nombre. Il s'agit toutefois **d'éviter d'appliquer une approche strictement budgétaire qui ne prendrait pas en compte l'impératif de justice fiscale.**

Il faut donc ajouter, à ces recommandations, la nécessité de rendre le système fiscal plus progressif et le renforcement du contrôle des niches, afin d'éviter qu'une revue des niches fiscales ne se traduise par la suppression de dispositifs bénéficiant au plus grand nombre, comme l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites (4,4 milliards d'euros).

2.

PLUSIEURS

CAS

EMBLÉMATIQUES

DE NICHERS

FISCALES

Une revue des niches fiscales suppose de prendre en compte l'impératif de justice fiscale, ce qui suppose une certaine « chirurgie fine » prenant en compte le rôle incitatif et redistributif des mesures. Dans cette partie, nous illustrons cette démarche en examinant plusieurs cas de niches fiscales emblématiques.

Le crédit d'impôt pour emploi d'un·e salarié·e à domicile : un plafond à revoir

Le coût budgétaire du crédit d'impôt pour emploi d'un·e salarié·e à domicile s'élevait à **6,8 milliards pour 2025**, contre 5,3 milliards d'euros pour 2022. Il s'accroît continuellement pour une **efficacité décevante** : 75 000 emplois seulement ont été créés (ou régularisés) depuis 2005 dans les secteurs couverts par les aides fiscales à la personne. En 2022, sur les 4,48 millions de bénéficiaires de cette mesure, la réduction d'impôt moyenne était de 1 183 euros, un montant bien loin du plafond (6 000 euros voire 7 500 euros pour un couple avec deux enfants).

Le crédit représentant 50 % des dépenses engagées par un foyer fiscal au cours d'une année, cela signifie que les dépenses moyennes des 4,48 millions de foyers fiscaux qui bénéficient de cette mesure sont de 2 638 euros (soit environ 225 heures sur une année sur la base d'un salaire horaire brut de 11,75 euros). L'efficacité incitative de ce dispositif est réelle mais à un niveau très inférieur à son plafond. **Seule une infime minorité a en effet les moyens de verser un salaire de 12 000 voire de 15 000 euros par an (soit le plafond) pour bénéficier à plein de la mesure**⁷.

Le « Pacte Dutreil » : au bonheur des rentiers

Peu connu du grand public, le pacte Dutreil permet, sous certaines conditions, de **bénéficier d'un abattement de 75 % sur la valeur des titres d'une entreprise transmise**. Le dispositif n'est **pas plafonné**, ce qui signifie que lors d'une transmission d'une entreprise, les droits de mutation sont calculés sur 25 % de la valeur des titres. Au surplus, si la donation en pleine propriété intervient avant les 70 ans du donateur, les droits à payer sont divisés par deux. On imagine l'économie d'impôt que ce dispositif procure à un milliardaire qui transmet sa holding familiale...

C'est là qu'intervient la question du dosage de la mesure pour qu'elle conserve son caractère incitatif tout en évitant les effets d'aubaine. Supprimer cette disposition pénaliserait de nombreux contribuables qui, pour certain·es, seraient incité·es à ne pas déclarer leur employé·e à domicile, à son détriment. **La maintenir, mais en abaissant le plafond, permettrait tout à la fois de conserver un certain caractère incitatif, d'éviter les effets d'aubaine et de réintroduire davantage de progressivité à l'impôt sur le revenu.**

Les foyers fiscaux dont le revenu fiscal de référence est supérieur à 77 130 euros captent près du tiers du dispositif. Il serait donc possible de **baisser le plafond de la réduction aux alentours de 3 000 euros** sans en affecter l'efficacité ni mettre les classes moyennes et moyennes supérieures à contribution et de dégager **1,75 milliard d'euros de recettes supplémentaires**.

Le recours au pacte Dutreil ne cesse d'augmenter : plus de 2 000 pactes ont été signés tous les ans entre 2018, 2019 et 2020, près de 3 000 en 2021 et autant en 2022. Ce dispositif est notamment **particulièrement prisé par les plus riches**, et pour cause : il permet de ramener le coût de la donation d'une entreprise à ses enfants à moins de 5 % de sa valeur.

Le coût de ce dispositif ne semble pas vraiment intéresser les pouvoirs publics. Une proposition de loi visant à mieux encadrer ce dispositif rappelle que « le Conseil d'analyse économique l'a évalué en 2021 entre 2 et 3 milliards d'euros ».

Du côté de Bercy, l'estimation du manque à gagner est restée pendant dix ans inchangée à 500 millions d'euros⁸ ». Ce chiffre a été rehaussé à 800 millions lors du dernier projet de loi de finances, sans qu'aucune justification ne soit avancée. Compte tenu de la concentration des patrimoines, de la hausse de la valeur du patrimoine des ultra-riches et de la hausse du nombre de pactes, **l'estimation des pouvoirs publics ne tient pas la route.**

Le pacte Dutreil est l'un des mécanismes qui booste la concentration des patrimoines et la montée en puissance d'une société de rentier-es.

Le Conseil d'analyse économique a montré que le patrimoine transmis par voie de succession représente 15 % du revenu national aujourd'hui contre 5 % en 1950⁹.

Le Crédit d'impôt recherche, principale niche de l'impôt sur les sociétés

Principal outil public de soutien aux activités de recherche et de développement (R&D) des entreprises, le crédit d'impôt recherche (CIR) a vu, pour sa part, son coût budgétaire passer de 5 milliards d'euros en 2010 à **7,74 milliards d'euros en 2025.**

Depuis sa réforme en 2008, **l'efficacité globale du CIR n'a jamais été démontrée.** Elle est même souvent discutée, outre les situations de fraude au CIR. Le top 1 % des entreprises qui ont les créances les plus élevées au titre du CIR représente à lui seul 48 % de la créance totale du CIR au début de la période 2008-2012, et connaît même une augmentation de 7 points de pourcentage, passant à 55 % en 2016. Cette évolution se traduit par une baisse équivalente des groupes situés entre la médiane et le 99e centile, tandis que la part des petites créances (en dessous de la médiane) reste stable au cours de la période.

Par ailleurs, la fortune héritée représente 60 % du patrimoine total contre 35 % en moyenne au début des années 1970. Or, comme le souligne Oxfam, « Dans les 30 prochaines années, 25 milliardaires français transmettront à leurs héritier-es plus de 460 milliards d'euros de super-héritages sur lesquels l'État risque de perdre 160 milliards en raison des niches fiscales existantes, si rien n'est fait¹⁰ ».

Sur la base de l'estimation du CAE, **un recentrage de ce dispositif sur les PME sous forme de plafond permettrait de dégager 1 à 1,5 milliards d'euros.**

Pour les entreprises qui en bénéficient, **le CIR est surtout un puissant outil pour baisser le taux réel de l'impôt sur les sociétés (IS).** En 2024, le rendement brut de l'impôt sur les sociétés s'élevait à 84,1 milliards d'euros, le CIR représentant un manque à gagner de 7,8 milliards d'euros, soit 9,2 % du rendement brut de l'IS. Selon France Stratégie, « Cette réduction atteint 8 points l'année du recours au CIR et tend ensuite vers 15 points les années suivantes pour les entreprises les moins imposées (IS rapporté à l'excédent brut d'exploitation autour de 15 %) et passe de même de 5 à 10 points pour les entreprises plus imposées (IS rapporté à l'EBE autour de 27 %)¹¹ ».

Le CIR est par ailleurs très mal réparti. Dans un rapport spécial annexé au projet de loi de finances pour 2025, le Sénat précise ainsi que **le CIR est très concentré sur les grandes entreprises** : « les cinquante premières entreprises bénéficiaires du CIR concentrent à elles seules près de 45 % du bénéfice du dispositif, tandis que les 200 premières entreprises représentent près des deux tiers du coût total¹² ». Le Sénat s'interroge sur l'efficacité de ce dispositif, puisque « l'effet du CIR sur l'effort supplémentaire de recherche fourni par les entreprises se limite à un réinvestissement égal au bénéfice du dispositif ».

En d'autres termes, un CIR accordé est reconduit sur les dépenses du même type sans effort supplémentaire de la part de l'entreprise. **C'est l'une des raisons qui expliquent que le CIR coûte cher, sans inciter à véritablement investir dans la recherche.**

Le Sénat s'inquiète également des difficultés de contrôler le CIR. Une étude de l'Institut des politiques publiques pour France stratégie a d'ailleurs montré que, lorsqu'un contrôle est engagé (les données disponibles montrent que seuls 6 % des bénéficiaires du CIR font l'objet d'un contrôle fiscal), le taux d'avis défavorable oscille autour de 20 % depuis 2011. Appliqué au coût budgétaire actuel du CIR, cela reviendrait à considérer que 1,56 milliard d'euros est illégalement capté par certains bénéficiaires du CIR¹³.

Le CIR présente un bilan pour le moins décevant. La question se pose donc : **faut-il le supprimer et privilégier les aides directes ou le réformer ?** Le supprimer réglerait la question et dégagerait des moyens qui resteraient à allouer en fonction de critères précis orientés vers la recherche et l'innovation.

Le mécénat, taillé sur mesure pour les grandes entreprises

Le mécénat prend la forme d'une réduction d'impôt sur les sociétés. Ce dispositif a fait l'objet d'un **rapport de la Cour des comptes très critique** publié en novembre 2018. Intitulé, « Le soutien public au mécénat des entreprises, un dispositif à mieux encadrer », il dressait un constat sévère du dispositif existant¹⁵.

Le nombre d'entreprises bénéficiant du dispositif est passé de 58 787 entreprises en 2016 à 68 930 en 2017 puis à 132 364 entreprises en 2023. Le manque à gagner provoqué par cette dépense fiscale est passé de 90 millions d'euros en 2004 à 902 millions d'euros en 2017 puis à **1,727 milliard d'euros en 2024 et autant en 2025**. Cette niche est très concentrée : en 2024, selon les dernières données disponibles, 66 % des entreprises mécènes sont des TPE, mais leur part dans le budget total du mécénat ne représente que 7 %.

La seconde option, la réforme du CIR, ne peut se concevoir qu'à certaines conditions : réduire le coût et cibler **le CIR sur des activités réellement orientées vers la recherche, empêcher l'optimisation du CIR** en révisant son assiette et en revoyant le mécanisme du plafond (qui permet aux grands groupes de l'optimiser à plein) **et renforcer son contrôle** (ce qui suppose de renforcer les effectifs du contrôle fiscal et ceux du Ministère de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation et des délégations régionales à la recherche et à la technologie).

Quelle que soit l'option retenue, il reste évidemment à évaluer le dispositif final, à en diminuer le coût et à privilégier la R&D. Dans le même temps, il faut à l'évidence renforcer les moyens alloués à la recherche publique. En 2019, le CNRS avait alerté les pouvoirs publics sur la situation dégradée de la recherche publique, en vain¹⁴. Une réforme, voire une suppression, du CIR, permettrait un tel renforcement. **Une réforme du CIR dégagerait un rendement qui peut être estimé à 3 milliards d'euros.**

À l'inverse, les grandes entreprises représentent 0,2 % des entreprises mécènes mais 47 % du budget (en baisse de 5 points)¹⁶.

Les critiques formulées par la Cour des comptes sont nombreuses. Elle relève ainsi que la notion de l'intérêt général est trop large. Outre l'absence d'habilitation ou d'agrément préalable, déplorés par le rapport, ce dispositif est parfois **détourné de son objectif initial** : c'est notamment le cas de grandes marques qui utilisent leurs dons à des fins de publicité. Cette niche est jugée trop laxiste au regard des dispositifs d'autres pays européens. Il est « sans équivalent parmi les pays comparables à la France ».

Enfin, l'efficacité de la mesure est mal évaluée et peu contrôlée, en particulier sur le plan fiscal : le rapport note ainsi que : « Depuis 2013, les rectifications au plan national, en nombre d'opérations, ont varié selon les années, autour d'une centaine par an. Les montants en base concernés ont, en revanche, fortement progressé, passant de 2,7 M€

en 2013 à 17,0 M€ en 2017. (...) Toutefois, ces résultats demeurent très limités au regard des plus de quelque 53 000 entreprises concernées par le dispositif en 2016 ». **Une réduction de son taux permettrait de dégager 500 millions de recettes supplémentaires.**

Tant d'autres niches...

Il existe de très nombreuses autres « niches ». Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) recensait par exemple **122 dépenses fiscales en matière de fiscalité du patrimoine**, pour un coût budgétaire substantiel (près de 18 milliards d'euros en 2016)¹⁷. Il en va ainsi des dispositifs en matière de **succession** notamment, attachés aux contrats d'assurance-vie (avec un abattement de 152 200 euros pour les primes versées avant les 70 ans du donateur et un abattement de 30 500 euros pour celles versées postérieurement). Sur les 18 milliards d'euros estimés par le CPO, **3 à 5 milliards d'euros de recettes sont possibles à court terme en réduisant l'avantage fiscal de ces dispositifs.**

Dans le cadre d'une revue telle que nous la préconisons, il serait possible de **remettre en cause les niches fiscales brunes**, c'est-à-dire polluantes. Celles-ci représentent un manque à gagner estimé à 7,5 milliards d'euros selon le projet de loi de finances pour 2025, mais à 19 milliards d'euros selon l'Institut de l'Économie pour le climat (I4CL) et 25 milliards d'après le Réseau Action Climat (RAC) si l'on tient véritablement compte des dispositifs ayant une incidence négative sur l'environnement (les mesures en faveur du secteur des transports notamment). **Il est inconcevable que l'Etat contribue à subventionner le dérèglement climatique** en maintenant des niches fiscales qui incitent à la consommation d'énergies fossiles. **La remise en cause de ces niches dégagerait a minima 7,5 milliards d'euros.**

En tout, il serait possible de récupérer 17,25 à 19,25 milliards d'euros de recettes supplémentaires par la révision des niches fiscales les plus injustes et coûteuses :

Dispositif	Manque à gagner	Recettes possibles après réforme
Crédit d'impôt recherche	7,74	3
Crédit d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile	6,8	1,75
Pacte Dutreil	2 à 3*	1,5
Mécénat entreprise	1,72	0,5
Fiscalité du patrimoine	18	3 à 5
Niches brunes	7,5	7,5
total	42,26 à 43,26	17,25 à 19,25

(Source : PLF pour 2025 et calculs d'Attac excepté* : Conseil d'analyse économique)

Détail des 10 niches fiscales à plus d'1 milliard d'euros

Nom du dispositif	Coût
Crédit d'impôt recherche (CIR)	7,74
Crédit d'impôt pour emploi d'un·e salarié·e à domicile	6,85
Pacte Dutreil	2 à 3*
Exonérations des sommes versées au titre de l'épargne salariale	2,75
Taux de 10 % pour la restauration commerciale	2,12
Réduction d'impôt sur les dons (mécénat)	1,72
Déduction des revenus fonciers des dépenses de réparations et d'amélioration	1,83
Exonération des heures supplémentaires	1,78
Tarif réduit (remboursement) pour les gazoles utilisés comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes	1,27
Tarif réduit (remboursement) pour les gazoles, les fiouls lourds et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers	1,13

(Source : PLF pour 2025, excepté* : Conseil d'analyse économique)

CONCLUSION

POUR UNE

VÉRITABLE

REVUE DES

NICHES

FISCALES

ET SOCIALES

Engager dans la durée une revue des niches est une urgence fiscale absolue. En premier lieu, une telle initiative, synonyme de **réduction du coût et du nombre des niches fiscales**, déga-gerait mécaniquement des recettes publiques. Elle rétablirait par ailleurs une **meilleure progressivité du système fiscal** et contribuerait à **l'équité fiscale entre grands groupes et PME et entre les ménages les plus aisés et le reste de la population**. Elle permettrait d'élargir l'assiette des différents impôts et prélèvements, ce qui **simplifierait le système fiscal mais aussi de rétablir la vérité en matière de taux réels d'imposition**.

Ce dernier point n'est pas anodin. Les pourfendeurs des prélèvements obligatoires mettent en effet systématiquement en avant les taux apparents alors que seuls les taux réels, systématiquement inférieurs, devraient être pris en compte. En matière de succession par exemple, on entend ainsi fréquemment que les taux sont confiscatoires dans la mesure où le barème progressif pour une succession entre parents et enfants prévoit un taux marginal de 45 % pour la frange du patrimoine net qui dépasse 1,8 million d'euros. Mais on oublie de préciser qu'une très grande partie du patrimoine transmis n'est pas imposée, ou l'est peu, en raison du cumul des niches. Au final, la valeur du patrimoine net effectivement imposée au barème progressif est faible. Il en va de même en matière d'impôt sur les sociétés, dont les niches permettent de faire baisser le taux réel d'imposition des entreprises qui en bénéficient largement en deçà du taux nominal de 25 %. De manière générale, **avec moins de niches, les taux réels se rapprocheraient des taux apparents**.

Une telle revue doit être méthodique. Il s'agit tout d'abord de clarifier le périmètre des niches, notamment concernant certains dispositifs qui ne sont pas actionnés volontairement par leurs bénéficiaires à des fins d'optimisation mais qui leur sont appliqués automatiquement. À titre d'exemple, l'abattement de 10 % sur les revenus des retraité·es ou certaines demi-parts additionnelles obéissent à une logique différente des réductions et crédits d'impôt.

Il faut donc **passer en revue les niches fiscales et sociales pour supprimer les dispositifs dont le rapport « coût / efficacité / effets pervers » et/ou l'effet sur l'environnement est défavorable et éventuellement maintenir ou réformer les dispositifs justes et efficaces**. Pour ce faire, une meilleure procédure d'information annuelle du Parlement est indispensable. Celle-ci doit comporter l'ensemble des dispositifs, « déclassés » ou non, rappeler la méthode d'évaluation et livrer les éléments d'analyse procédant de la « revue ». Par ailleurs, un renforcement des contrôles est indispensable, tant par la Direction générale des finances publiques s'agissant des niches fiscales que par les URSSAF s'agissant des niches sociales.

Une telle revue des niches doit par ailleurs s'intégrer dans une réorientation profonde de la gouvernance budgétaire. Celle-ci doit mobiliser la politique fiscale et budgétaire dans le cadre d'une loi organique relative aux lois de finances, sociale et écologique tournée vers des objectifs clairement identifiés : financement de l'action publique, réduction des inégalités, baisse des émissions de gaz à effet de serre, amélioration des conditions de vie et de l'espérance de vie, renforcement du service public de la petite enfance, réduction de l'artificialisation des sols, amélioration de l'indicateur de développement humain, etc.¹⁸

Pour Attac, ainsi que souligné par notre Observatoire de la justice fiscale, l'objectif d'une revue telle que nous la préconisons serait de supprimer les dispositifs qui n'atteignent pas leurs objectifs, voire de les réformer s'ils les atteignent partiellement¹⁹. Orientée vers des objectifs sociaux et écologiques, elle serait menée dans un cadre indépendant qui associerait des expert·es des administrations économiques, des économistes et chercheur·ses, des organisations du mouvement social, et des citoyen·nes.

Sur les plus de 100 milliards d'euros de niches fiscales dont bénéficient les entreprises et les particuliers, il est possible selon nous de dégager 17 à 19 milliards d'euros à court terme, davantage à moyen et long terme.

Au fond, cette revue aurait le mérite de replacer les objectifs de justice fiscale, sociale et écologique au centre des politiques publiques. Outre qu'elle dégagerait des marges de manœuvre financières indispensables au financement de la bifurcation sociale et écologique, elle permet-

trait de mieux répartir les richesses, de renforcer le consentement à l'impôt (que les gouvernements successifs ont, au mieux ignoré, au pire maltraité par les mesures qu'ils ont prises) et de la sorte, à refaire société.

BIBLIOGRAPHIE, SOURCES

1. Cour des comptes, "Piloter et évaluer les dépenses fiscales", juillet 2023.
2. Cour des comptes, "Analyse de l'exécution budgétaire 2022 consacrée aux dépenses fiscales", avril 2023.
3. Les dispositifs dérogatoires "déclassés" ne sont plus considérés comme des dépenses fiscales et ne figurent plus dans les derniers projets de loi de finances. Ce sont pourtant des dispositifs permettant de réduire l'impôt.
4. Cour des comptes, "Rapport sur le budget de l'Etat 2023", Avril 2024.
5. Cour des comptes, "Rapport sur le budget de l'Etat 2024", Avril 2025.
6. Cour des comptes, Rapport 2019 sur l'application des LFSS, octobre 2019.
7. Le plafond des dépenses retenues est actuellement de 12000 euros pour un célibataire, il peut atteindre 15000 euros pour un foyer avec deux enfants ou pour les adultes de plus de 65 ans. Concrètement, on applique un taux de 50% sur ces dépenses. Le crédit d'impôt maximum est donc de 6000 euros pour une personne ayant versé 12000 euros de salaires, ou de 7500 euros pour un foyer avec deux enfants ayant versé 15000 euros de salaires.
8. Proposition de loi visant à un meilleur encadrement du Pacte Dutreil, n° 1341, déposée le mardi 22 avril 2025.
9. CAE, "Repenser l'héritage : analyses supplémentaires", décembre 2021.
10. Oxfam, "Super-héritages : le jackpot fiscal des ultra-riches", mai 2025.
11. France Stratégie, "Évaluation du Crédit d'impôt recherche - Rapport CNEPI 2021", juin 2021.
12. Rapport général n° 144 (2024-2025), tome III, annexe 27, déposé le 21 novembre 2024.
13. IPP, "Les impacts du crédit impôt recherche sur la performance économique des entreprises", mai 2021.
14. CNRS, "La recherche publique en France en 2019 : Diagnostic et propositions du Comité national", juillet 2019.
15. Cour des comptes, "Le soutien public au mécénat d'entreprises", novembre 2018.
16. Baromètre du mécénat d'entreprise Admical 2022
17. Benjamin Lancar, Julien Marchal, "Les prélèvements sur le capital, panorama général", février 2017.
18. Attac, "Reprendre la main pour financer la bifurcation sociale et écologique", octobre 2022.
19. Observatoire de la justice fiscale, Une revue des dépenses publiques, laquelle et pour quoi faire ?, janvier 2023.

QUI VEUT GAGNER DES MILLIARDS ?
EN FINIR AVEC LES NICHES FISCALES INJUSTES

Note d'Attac coordonnée par l'Observatoire de la justice fiscale, juin 2025



attac