



Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Motion 2024-GC-73

Mêmes règles d'amortissement pour l'Etat et les communes

Auteur-e-s :	Moussa Elias / Boschung Bruno
Nombre de cosignataires :	4
Dépôt :	22.03.2024
Développement :	22.03.2024
Transmission au Conseil d'Etat :	22.03.2024
Réponse du Conseil d'Etat :	28.01.2025

I. Résumé de la motion

Par motion déposée et développée le 23 mars 2024, les députés Elias Moussa et Bruno Boschung demandent que les règles s'appliquant à l'amortissement du patrimoine administratif de l'Etat soient adaptées de manière à ce qu'elles correspondent à celles prévalant pour les communes (amortissement linéaire, calculé en fonction de la durée d'utilisation et par catégorie d'investissements et comptabilisé à partir de l'année suivant la mise en fonction des objets concernés) et que d'éventuelles dispositions transitoires soient prévues.

Dans leur argumentation, les députés mettent en évidence les différences existant en matière d'amortissement entre la loi sur les finances de l'Etat (LFE) et la loi sur les finances communales (LFCo) et indiquent ne pas voir de raisons évidentes qui justifieraient leur maintien. Ils estiment en outre que la LFE ne tient pas suffisamment compte des recommandations relatives à l'amortissement figurant dans le manuel « Modèles comptable pour les cantons et les communes (MCH2) » publié par la Conférence des Directrices et Directeurs des finances.

II. Réponse du Conseil d'Etat

Une éventuelle adaptation de la politique d'amortissement de l'Etat aurait, au-delà de son impact immédiat, des incidences financières à moyen et long termes non négligeables qui sont souvent insoupçonnées. La motion nécessite dès lors un examen approfondi et des explications étayées. Le Conseil d'Etat formule en conséquence quelques considérations préalables et présentent les résultats d'une simulation effectuées avant de donner concrètement son avis sur la demande des députés Moussa et Boschung.

1. Considérations préalables

Il apparaît utile de mettre tout d'abord en évidence certains éléments clés du contexte dans lequel s'insère la réflexion. L'objectif est d'éviter ainsi des malentendus sur les notions économiques et comptables de référence, de clarifier les bases légales et réglementaires en vigueur, de présenter les recommandations du MCH2 en matière d'amortissement et de fournir quelques éléments de

comparaison intercantonale. Des considérations plus détaillées sur certains de ces sujets peuvent être également retrouvées dans le rapport 2014-DFIN-7 du 4 février 2014 donnant suite au postulat 20213-GC-47, qui soulevait des points en partie similaires à ceux évoqués dans la présente motion.

1.1. Rappel de quelques notions de référence

Selon les appréciations et les théories économiques, l'**amortissement** peut poursuivre plusieurs objectifs, qui ne sont pas mutuellement exclusifs. Il permet pour certains avant tout d'exprimer en valeur monétaire la dépréciation physique ou technologique du capital. Pour d'autres, l'amortissement vise prioritairement à répartir le poids de la dépense d'investissement dans le temps, en principe sur la durée d'utilité de l'infrastructure concernée. D'autres estiment enfin que l'amortissement a surtout pour but de reconstituer un capital basé sur la valeur d'acquisition de l'investissement ou de rembourser l'emprunt qui a permis le financement dans un délai qui court jusqu'au moment où il faudra remplacer l'objet. Dans la pratique, ces diverses perceptions de l'amortissement coexistent et sont parfois combinées au sein d'une même collectivité publique, en fonction des domaines de tâches et des types d'investissements. Au niveau comptable, l'amortissement est une charge inscrite dans le compte de résultats.

En ce qui concerne la **méthode d'amortissement** deux grandes catégories peuvent être distinguées. La méthode d'amortissement dégressif tout d'abord consiste à appliquer un taux d'amortissement constant sur la valeur comptable résiduelle de l'objet. Avec cette méthode, le montant annuel de l'amortissement pour un objet donné décroît au fil des exercices. La deuxième méthode est celle de l'amortissement linéaire. Elle consiste à appliquer un taux d'amortissement constant sur la valeur initiale de l'objet. Le taux d'amortissement est en principe déterminé en divisant la valeur initiale de l'objet par sa durée de vie prévisionnelle. Avec cette méthode, le montant annuel de l'amortissement reste identique. Ces deux méthodes ont des avantages et des inconvénients, qui ne sont pas approfondis systématiquement dans le cadre de cette réponse.

L'**autofinancement** d'une collectivité publique est calculé en fin d'exercice en additionnant au solde du compte de résultats le montant des amortissements et des attributions aux fonds avant de soustraire enfin les prélèvements sur les fonds. Le degré d'autofinancement s'obtient ensuite en divisant l'autofinancement par les investissements nets (dépenses d'investissement brutes – recettes d'investissement). Le solde de financement équivaut à la différence entre l'autofinancement et les investissements nets. Lorsque l'autofinancement est supérieur aux investissements nets, on parle d'excédent de financement. Dans la situation inverse, on parle d'insuffisance de financement.

1.2. Bases légales et réglementaires actuelles

1.2.1. Au niveau de l'Etat

La loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE, RSF 610.1), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1996, prévoit à son article 27 que les biens du patrimoine administratif de l'Etat de Fribourg sont amortis afin d'obtenir une marge d'autofinancement appropriée à la situation économique et financière. La référence à la marge d'autofinancement s'inscrit dans le prolongement du principe posé à l'art. 3 al. 1 LFE, selon lequel la politique financière de l'Etat a pour objectif de dégager un degré d'autofinancement suffisant. La méthode d'amortissement retenue, qui découle des fondements de la politique financière de l'Etat décrite ci-avant, est celle de l'amortissement dégressif, combinée avec une durée maximale d'amortissement. Les taux et les durées maximales d'amortissement varient selon les catégories de biens. Ils sont fixés à l'art 12 al. 2 du règlement du

12 mars 1996 d'exécution de la LFE (RFE, RSF 610.11). Les valeurs de référence sont celles mentionnées dans le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 Taux et durées d'amortissement appliqués par l'Etat de Fribourg (art. 12 al. 2 RFE)

Catégories de biens	Amortissement	
	Taux, en %	Durée, en années
Immeubles et terrains bâtis	10	20
Routes	10	20
Investissements forestiers	10	20
Mobilier et véhicules	20	10
Machines, appareils, appareils didactiques, équipements	25	6
Equipements informatiques	40	4
Immobilisations incorporelles, dont brevets, concessions d'utilisation et logiciels	40	4
Subventions d'investissement	100	-
Terrains non bâtis, alpages, forêts, vignes	non soumis à l'amortissement	

Lors de la mise en œuvre du MCH2 au niveau cantonal (modifications de la LFE adoptées par le Grand Conseil le 6 octobre 2010 et entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2011), la méthode, les taux et les durées d'amortissement évoquées ci-dessus, dans la mesure où ils sont compatibles avec les recommandations de la CDF (cf. point 1.3 ci-dessous), n'ont pas été modifiés. L'art. 27 al. 3 LFE a uniquement été adapté pour clarifier la pratique en matière d'amortissements supplémentaires, qui peuvent être effectués dans la mesure où la situation financière l'autorise. Cela est compatible avec le MCH2 et a été expliqué dans le message n° 203 du 6 juillet 2010.

1.2.2. Au niveau des communes

La politique d'amortissement au niveau des communes fribourgeoises est réglée par l'article 45 de la loi du 22 mars 2018 sur les finances communales (LFCo, RSF 140.6), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2021, et par l'article 23 de l'ordonnance du 14 octobre 2019 sur les finances communales (OFCo, RSF 140.61). La méthode d'amortissement retenue est celle de l'amortissement linéaire, déterminé en fonction de la durée d'utilisation. Les catégories d'objets et les taux d'amortissements de référence sont présentés à l'annexe 1 de l'OFCo et détaillés dans le cadre d'une directive établie par le service des communes et publiée sur le site Internet de ce dernier (directive 04/annexe). Les amortissements supplémentaires ne sont pas autorisés.

Tableau 2 Taux et durées d'amortissement en vigueur pour les communes (art. A1-1 OFCo)

Catégories de biens	Amortissement	
	Taux, en %	Durée, en années
Terrains (bâtis et non bâtis)	non soumis à l'amortissement	
Routes, voies de communication	5,0 – 2,5	20 - 40
Aménagements de cours d'eau	5,0 – 2,5	20 - 40
Autres ouvrages de génie civil	5,0 – 1.25	20 - 80
Bâtiments	4,0 – 2,5	25 - 40
Forêts, pâturages	non soumis à l'amortissement	

Catégories de biens	Amortissement	
Biens meubles	25,0 – 5,0	4 - 20
Autres immobilisations corporelles	10,0 – 2,5	10 - 40
Logiciels	25,0	4
Licences, droits d'utilisation, droits de marques	20,0	5
Autres immobilisations incorporelles	10,0	10
Subventions d'investissement	selon durée d'utilisation de l'objet subventionné	
Prêts, participations, capital social	non soumis à l'amortissement	

Les taux d'amortissement inscrits dans le RFE et l'OFCo ne sont pas directement comparables, dans la mesure où des méthodes d'amortissement différentes ont été retenues (amortissement dégressif au niveau de l'Etat et amortissement linéaire au niveau des communes).

Le Conseil d'Etat souligne que les modalités d'amortissement décrites ci-dessous ne sont appliquées à l'échelle communale que depuis 2021. Au-delà d'adaptations restant relativement modérées dans les taux de référence et d'une augmentation du nombre de catégories de bien considérés, la principale modification introduite par la LFCo et l'OFCo concerne les amortissements supplémentaires, auxquels les communes faisaient largement recours sur une base volontaire dans le passé et qui ne sont désormais plus permis.

Afin d'illustrer l'importance de cette évolution, le tableau 3, basé sur la statistique des finances communales publiée par le Service des communes, présente les amortissements effectués par les communes entre 2005 et 2020 en distinguant les deux types d'amortissements évoqués. Il met en évidence le fait que les amortissements supplémentaires se sont avérés supérieurs aux amortissements obligatoires sur la période considérée. Le fait qu'il ne soit plus effectués depuis 2021 induit un allègement indéniable de la charge totale d'amortissement pour les communes fribourgeoises.

Tableau 3 Amortissement effectués par les communes, 2005-2020, en francs

Année	Amortissements		
	obligatoires	supplémentaires	Total
2005	51 705 992	56 191 713	107 897 705
2006	52 799 830	70 120 290	122 920 120
2007	52 298 736	91 597 001	143 895 737
2008	53 880 042	79 128 275	133 008 317
2009	54 621 093	77 620 421	132 241 514
2010	55 789 434	79 335 358	135 124 792
2011	55 512 057	71 873 606	127 385 663
2012	55 403 286	57 893 916	113 297 202
2013	56 421 566	63 940 968	120 362 534
2014	57 823 081	78 555 658	136 378 739
2015	59 925 477	93 230 169	153 155 646
2016	61 168 363	93 429 812	154 598 175
2017	59 163 946	90 354 363	149 518 309

Année	Amortissements		
2018	61 014 291	72 775 405	133 789 696
2019	63 073 148	52 660 509	115 733 657
2020	67 622 716	32 926 464	100 549 180
Moyenne 2005-2020	57 388 941	72 602 121	129 991 062

Il est toutefois à rappeler que la notion d'amortissement supplémentaire ne se limitait pas au niveau communal aux amortissements additionnels décidés en fin d'exercice, lorsque les résultats le permettaient, sur les investissements ayant fait l'objet d'un emprunt. Elle incluait également les amortissements des investissements financés directement par les fonds propres des communes (alors que l'amortissement obligatoire s'appliquait plutôt aux investissements financés par l'emprunt), ainsi que ceux effectués consécutivement aux bénéfices réalisés sur les ventes de terrains ou d'immeubles, tel que prévu alors dans les normes du plan comptable des communes fribourgeoises.

La mise en œuvre de la législation sur les finances communales et l'exigence de réévaluation des biens du patrimoine ont corrigé la méthode d'amortissement afin de se conformer à certaines normes recommandées du MCH2. Ainsi la législation a maintenu la méthode de l'amortissement linéaire, mais calculé sur le montant brut de l'investissement (amortissement comptable, à savoir dépréciation de la valeur). Parallèlement, les éventuelles subventions et/ou réserves autorisées sont également amorties au même rythme, comptabilisées comme revenus, diminuant la charge d'amortissement. La réévaluation a induit la constitution d'une réserve de réévaluation qui permet, par son prélèvement échelonné sur une période maximale de 10 ans, de neutraliser le « réamortissement » du patrimoine administratif dans les charges de résultat.

S'appuyant sur les exercices 2022 et 2023, il en ressort les données suivantes :

Année	Amortissements planifiés du patrimoine administratif	Prélèvement sur réserve de réévaluation	Amortissements nets
2022	109 163 235	47 152 133	62 011 102
2023	120 494 769	47 888 607	72 606 162

Si la charge d'amortissements nets de l'ensemble des communes se situe en l'état à la même hauteur que les amortissements dits obligatoires avant MCH2, elle augmentera de manière drastique après 10 années d'exercice, dès lors que la réserve de réévaluation sera amortie, et atteindra le même niveau que les amortissements consentis par les communes avant MCH2 (amortissements obligatoires et amortissements supplémentaires additionnés).

1.3. Recommandation du MCH2

En date du 25 janvier 2008, la CDF a adopté le manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2 » qui décrit le nouveau système comptable préconisé pour les collectivités publiques et contient 20 recommandations accompagnées de notes explicatives. Des explications détaillées sur le MCH2 et ses modalités de mise en œuvre dans le canton ont été fournies dans le cadre du Message n° 203 du 6 juillet 2010 accompagnant le projet de loi modifiant la LFE. Le MCH2 n'est pas conçu comme un système intangible et strictement contraignant, à prendre ou à laisser. Il formule des recommandations, qui sont ponctuellement actualisées en cas de

besoin. Sur divers points, le manuel laisse des options ouvertes, entre lesquelles il appartient à chaque canton de trancher librement, dans le respect de la souveraineté des cantons en la matière.

Dans le canton de Fribourg, comme indiqué précédemment, le MCH2 est appliqué au niveau de l'Etat depuis les comptes 2011, les modifications légales nécessaires ayant été adoptées par le Grand Conseil le 6 octobre 2010. La mise en œuvre du MCH2 au niveau des communes est beaucoup plus récente. Elle s'est faite sur la base de la LFCo, adoptée le Grand Conseil le 22 mars 2018 et entrée en vigueur au premier janvier 2021.

Le MCH2 ne préconise pas de méthode d'amortissement particulière. Il indique que les amortissements peuvent être linéaires ou dégressifs, mais qu'une fois la méthode d'amortissement choisie, elle devrait être conservée. Le MCH2 ne fixe pas non plus les taux d'amortissement, ni la durée maximale des amortissements. Il fournit des valeurs indicatives en la matière, qui sont présentées dans le tableau 4. Le MCH2 permet en outre des amortissements supplémentaires, à condition qu'ils soient effectués en toute transparence et comptabilisés, à certaines conditions, en tant que charges extraordinaires.

Tableau 4 Taux et durées d'amortissement recommandés par le MCH2 (Manuel MCH2, tabl. 12-1)

Catégories de biens	Amortissement		
	Taux en %		Durée, en années
	linéaire	dégressif	
Terrains	Aucun amortissement		
Bâtiments, terrains bâtis	2,0 – 4,0	8,0 – 15,0	25 - 50
Routes	1,7 – 2,5	7,0 – 10,0	40 - 60
Canaux	1,7 – 2,5	7,0 – 10,0	40 - 60
Ponts	1,7 – 2,5	7,0 – 10,0	40 - 60
Biens meubles, machines, véhicules	10,0 – 25,0	35,0 – 60,0	4 - 10
Immobilisations incorporelles (droit de brevet, de raison de commerce, d'édition, de concession, de licence et autres droits d'utilisation, goodwill)	20,0	50,0	5
Matériel informatique	33,3	60,0	3
Logiciel informatique	20,0	50,0	5
Installations d'évacuation des eaux	6,5	25,0	15
Installation de traitement des déchets	2,5	10,0	40

Le manuel MCH2 indique en outre (tableau C.2) que, à moyen terme, le degré d'autofinancement devrait se situer en moyenne à environ 100 %, mais que son niveau idéal varie en fonction de la situation conjoncturelle. Il recommande plus précisément que le degré d'autofinancement atteigne entre 80 et 100 % lorsque la situation économique peut être considérée comme « normale ». Une valeur supérieure à 100 % est conseillée en cas de haute conjoncture et un degré d'autofinancement situé entre 50 et 80 % est jugé acceptable en période de récession. Sur cette base, le RFE prévoit à son article 3 al. 1 que le degré d'autofinancement de l'Etat doit atteindre au moins 80 %. L'OFCo stipule quant à elle à son art. 19 al.1 que, lorsque le taux d'endettement net dépasse 200 %, le degré d'autofinancement moyen des cinq dernières années doit atteindre au minimum 80 %.

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP) est chargé d'observer la mise en œuvre du MCH2 par les cantons et les communes et d'élaborer des conseils ou des recommandations complémentaires répondants aux questions qui se posent dans la pratique. Il met à disposition une version tenue à jour du manuel MCH2 et de ses recommandations sur son site Internet (<https://www.srs-cspsp.ch/fr>). Le CSPCP a été informé en toute transparence des options retenues par l'Etat de Fribourg, en matière d'amortissement et de degré d'autofinancement comme dans d'autres domaines. Il en a pris acte, sans formuler d'objections ou signaler de décisions du canton qui seraient incompatibles avec le MCH2. Dans le même souci de transparence, le fascicule des comptes annuels de l'Etat met clairement en exergue les principales options fribourgeoises par rapport aux recommandations du MCH2 (cf. pp 381 ss. du fascicule des comptes 2023).

Il convient de rappeler enfin que les recommandations issues du MCH2 posent comme principe qu'une fois choisie, la méthode d'amortissement doit être conservée. Tout changement de méthode heurterait en outre les principes de comparabilité et de permanence des méthodes comptables utilisées.

1.4. Eléments de comparaison intercantonale

Une comparaison exhaustive des pratiques fribourgeoises avec les politiques d'amortissement appliquées ailleurs en Suisse est difficile à réaliser dans la mesure où les informations déterminantes ne sont pas toujours publiées dans les documents officiels (lois, règlements, ordonnance) mais font parfois l'objet de directives ou instructions internes aux administrations concernées. Il faut aussi être conscient du fait que, à l'instar de ce qui est constaté à Fribourg, des différences, parfois importantes, existent dans de nombreux cantons (entre 7 et 10 selon les questions abordées ci-dessous) entre les solutions retenues à l'échelle cantonale et celles qui sont appliquées aux communes.

En restant au niveau des cantons, nous nous référons ci-après essentiellement aux travaux du CSPCP, qui établit annuellement une comparaison des solutions retenues dans la mise en œuvre du MCH2. En matière d'amortissement, des informations sont actuellement recueillies sur les questions suivantes : méthode d'amortissement, durée et taux d'amortissement appliqués aux bâtiments et aux routes, début de l'amortissement et amortissements supplémentaires.

En ce qui concerne les méthodes d'amortissement, les regroupements effectués par le CSPCP donnent les constats suivants :

- > 19 cantons recourent à un amortissement linéaire, dont 18 cantons selon la durée d'utilisation (AG, AR, BE, BL, BS, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SH, SO, UR, VD, ZG, ZH) et 1 canton sur une durée prédéterminée de 5 ou 10 ans (SG),
- > 5 cantons recourent à un amortissement dégressif selon la durée d'utilisation (AI, FR, SZ, TI, VS)
- > 2 cantons (OW, TG) retiennent un système mixte, combinant selon les domaines et les objets des amortissements dégressifs et linéaires.

Pour ce qui est des catégories d'investissements et des taux d'amortissement appliqués en conséquence, les pratiques varient fortement d'un canton à l'autre. Le nombre de catégories s'établit généralement entre 5 et 20, mais peut parfois être plus élevé. Une comparaison systématique des taux d'amortissement n'est pas publiée par le CSPCP. En parcourant la législation de 4 cantons (AI, FR, TI, VS) appliquant la méthode de l'amortissement dégressif, il apparaît que les taux d'amortissement fluctuent pour cette méthode dans les fourchettes suivantes :

Tableau 5 Taux d'amortissement dans les cantons avec méthode d'amortissement dégressif

Catégories de biens	Amortissement	
	Taux FR, en %	Taux autres cantons, en %
Immeubles et terrains bâtis	10	8 à 15
Routes	10	9 à 10
Investissements forestiers	10	0 à 10
Mobilier et véhicules	20	40 à 60
Machines, appareils, appareils didactiques, équipements	25	40 à 60
Equipements informatiques	40	40 à 60
Immobilisations incorporelles, dont brevets, concessions d'utilisation et logiciels	40	50

Le début de la période d'amortissement coïncide dans 19 cantons (AG, AI, AR, BE, BL, BS, GE, GL, GR, LU, NE, NW, SG, SH, SO, TG, UR, ZG et ZH) avec le début de l'utilisation de l'objet concerné et dans un canton à l'année suivant le début d'utilisation (OW). Les 6 cantons restant (FR, JU, SZ, TI, VD et VS) procèdent quant à eux à un amortissement dès le début des travaux.

Signalons encore que dans le cadre de la mise en œuvre du MCH2, 11 cantons ont décidé de maintenir la possibilité de procéder à des amortissements supplémentaires (AI, AR, FR, OW, SG, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG) alors que 15 cantons ont renoncé à cette pratique (AG, BE, BL, BS, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SH, SO, UR, ZH).

Il ressort des tableaux et explications qui précèdent que les pratiques cantonales sont diversifiées en matière d'amortissement. Le MCH2 offre des choix et laisse une certaine liberté d'action aux collectivités publiques, autonomie financière oblige. A l'époque, les cantons avaient clairement souhaité conserver cette marge de manœuvre. D'une manière générale, il apparaît que les taux d'amortissement appliqués par l'Etat de Fribourg ne sont pas particulièrement élevés en comparaison avec ceux des autres cantons utilisant la méthode d'amortissement dégressif. Ils auraient même plutôt tendance à être plus bas qu'ailleurs. Par contre, les pratiques fribourgeoises en matière de durée maximale d'amortissement sont dans l'ensemble plus exigeantes que dans les autres cantons.

2. Simulation des effets de la proposition

Afin de pouvoir se prononcer en meilleure connaissance de cause, une simulation des effets de l'application des propositions des motionnaires à partir de 2025 a été effectuée. Elle aboutit à des constats similaires à ceux qui avait été présentés dans le rapport 20214-DFIN-7 sur la base d'une analyse portant sur les années 2014 et suivantes.

2.1. Limites de la comparaison

Comme cela a déjà été indiqué (cf. sections 1.2.1 et 1.2.2), les politiques d'amortissement retenues actuellement au niveau de l'Etat et des communes reposent sur des méthodes différentes. Cela incite à une certaine prudence dans les comparaisons et induit une évaluation nuancée. Il ne serait en tous les cas pas opportun de tirer des conclusions péremptoires d'une simple comparaison directe des taux d'amortissement fixés dans les bases légales et réglementaires pour l'Etat et les communes.

La comparaison des modalités d'amortissement est de plus délicate dans la mesure où les tâches concernées et leur logique de financement ne sont pas toujours les mêmes. Cela vaut notamment pour les domaines financés en totalité ou partie par des taxes et redevances. Dans ces domaines (ex. approvisionnement en eau, épuration des eaux, gestion des déchets), qu'on retrouve essentiellement au niveau communal, la politique d'amortissement doit être déterminée de manière à aboutir à un calcul des coûts le plus réaliste possible et à atteindre les objectifs de couverture des coûts fixés dans les bases légales et réglementaires. Il n'est d'ailleurs pas rare que le Surveillant des prix émette des recommandations dans les domaines précités.

Cette approche domaine par domaine, focalisée sur le calcul des coûts, ne se retrouve pas vraiment au niveau de l'Etat, où les investissements sont financés par l'impôt (par nature non affectés à un usage particulier), par des fonds dont l'alimentation n'est pas toujours directement liée à la politique concernée ou, si nécessaire, par l'emprunt. Les préoccupations conditionnant l'action de l'Etat en matière d'amortissement présentent un caractère plus global qu'au niveau communal. Il s'agit, schématiquement, de s'assurer avant tout d'une répartition temporelle appropriée de la charge d'investissements dans son ensemble, toujours dans le but de contribuer à l'obtention d'un degré d'autofinancement qui permette d'atteindre les buts de la politique financière de l'Etat.

Il convient en outre de garder à l'esprit que la limite d'activation, à savoir le montant à partir duquel une dépense est considérée comme un investissement (ou, plus précisément, est portée au débit du compte des investissements) et donne donc ensuite lieu à un amortissement, varie fortement entre l'Etat et les communes. Cette limite est actuellement fixée à 250'000 francs pour l'Etat (art. 9 RFE). Au niveau communal, l'OFCo prévoit qu'il appartient fondamentalement à la commune de fixer la limite d'activation (art. 22) dans le règlement communal des finances (art. 33 al. 1 let. b). A défaut, les limites applicables sont définies dans l'annexe de l'OFCo (art. A1-2), par catégorie et en fonction de la taille des communes. Elles varient de 2'500 (communes de moins de 1'000 habitants) à 25'000 francs (communes de 20'000 habitants ou plus).

Au-delà des questions inhérentes à l'amortissement, plusieurs différences existent entre la LFE et la LFCo sur d'autres aspects de la gestion financière des collectivités publiques. Par exemple, la LFCo autorise les communes à présenter un excédent de charges au budget du compte de résultats si leur capital propre non affecté permet de l'absorber (art. 20 al. 3 LFCo). L'Etat ne dispose pas d'une telle possibilité et est soumis, sous cet angle, à des règles plus strictes en matière d'équilibre budgétaire que les communes.

2.2. Eléments de comparaison

Une comparaison des résultats qui seraient obtenus avec les méthodes d'amortissement dégressif et linéaire pour les investissements de l'Etat en matière d'immeubles et de routes est proposée ci-après. Elle porte sur les 10 prochaines années dans les tableaux et sur une période plus longue dans les commentaires. Les chiffres mentionnés doivent être considérés avec précaution. Il s'agit de valeurs théoriques et indicatives, calculées avant tout pour illustrer la problématique.

Les simulations effectuées reposent notamment sur les hypothèses et modalités suivantes :

- > Conformément aux recommandations du MCH2, la méthode d'amortissement ne peut pas être changée pour les investissements réalisés et qui sont déjà en cours d'amortissement. La méthode d'amortissement dégressif reste en conséquence appliquée à ces objets jusqu'à la fin de leur période d'amortissement prévue.

- > Seuls les amortissements découlant de nouveaux investissements sont calculés selon les deux méthodes. Ils viennent s'ajouter aux amortissements résiduels concernant les investissements déjà réalisés.
- > Pour la période 2025–2028, les nouveaux investissements considérés sont ceux qui figurent aux projets de budget ou de plan financier dans leur version de juin 2024.
- > A partir de 2029, il est supposé que les nouveaux investissements atteindront un montant équivalent à celui de 2028, soit environ 160 millions de francs par année en moyenne (120 millions de francs pour les immeubles, 40 millions de francs pour les routes).

Le tableau 6 compare le montant des amortissements que l'Etat effectuerait pour les immeubles et les routes au cours des 10 prochaines années en maintenant la méthode d'amortissement dégressif actuel (colonne 2) avec celui qui serait obtenu en passant dès 2025 à la méthode de l'amortissement linéaire (colonne 3 et 4). Pour cette dernière, deux variantes ont été calculées, en admettant que l'amortissement linéaire serait effectué sur une période de respectivement 25 ans (correspondant à la durée minimale d'amortissement prévue par l'OFCo pour les bâtiments) et 40 ans (correspondant à la durée maximale d'amortissement prévue par l'OFCo pour les bâtiments et les routes).

Tableau 6 *Comparaison des méthodes d'amortissement dégressif et linéaires*

Année	Montant de l'amortissement pour les immeubles et les routes, en francs		
	Amortissement dégressif (système actuel)	Amortissement linéaire	
		sur 25 ans (taux = 4 %)	sur 40 ans (taux = 2,5 %)
2025	85 310 773	78 038 543	75 827 923
2026	91 029 879	75 734 019	70 734 459
2027	100 192 669	77 918 901	70 009 376
2028	106 700 167	79 358 520	68 626 540
2029	98 869 583	67 838 030	54 311 675
2030	127 630 857	93 877 262	77 519 032
2031	116 922 969	81 325 912	62 098 307
2032	118 489 885	81 847 586	59 713 106
2033	132 196 124	95 234 483	70 155 628
2034	141 049 344	104 429 170	76 368 440

Les différences obtenues pour les 10 prochaines années entre la méthode de l'amortissement dégressif et les différentes durées d'application de la méthode de l'amortissement linéaire sont mises en évidence dans le tableau 7. Pour 2025 par exemple, le fait de procéder à un amortissement linéaire de 4 % diminuerait d'environ 7.3 millions de francs la charge d'amortissement par rapport au montant inscrit au budget de l'Etat sur la base de la méthode d'amortissement dégressif.

Tableau 7 *Différence entre les méthodes d'amortissement, en francs*

Année	Amortissement dégressif	Amortissement linéaire	
	(système actuel)	sur 25 ans (taux = 4 %)	sur 40 ans (taux = 2,5 %)
2025	0	-7 272 230	-9 482 850
2026	0	-15 295 860	-20 295 420
2027	0	-22 273 768	-30 183 293

Année	Amortissement dégressif	Amortissement linéaire	
2028	0	-27 341 646	-38 073 626
2029	0	-31 031 554	-44 557 909
2030	0	-33 753 595	-50 111 825
2031	0	-35 597 058	-54 824 663
2032	0	-36 642 299	-58 776 779
2033	0	-36 961 641	-62 040 496
2034	0	-36 620 174	-64 680 904
...
...
...
2055	0	+25 142 953	+30 295 503
2056	0	+ 21 189 418	+33 606 718
2057	0	+16 829 861	+36 585 911
2058	0	+12 097 385	+39 267 185
2059	0	+7 021 782	+41 680 332

Pour pouvoir mettre en évidence des phénomènes de fond qui se manifesteraient à plus long terme, la simulation a été étendue à une période de 35 ans, en supposant un volume d'investissements constant. Il apparaît sans surprise que la diminution du montant annuel des amortissements qui découlerait dans un premier temps du passage de la méthode d'amortissement dégressif à la méthode d'amortissement linéaire ne serait qu'un phénomène passager. Au-delà de la décennie considérée dans la première partie du tableau, les montants d'amortissements obtenus avec la méthode linéaire se rapprochent progressivement de ceux découlant de la méthode dégressive et finissent par les dépasser.

Sur la durée, l'amortissement total est, logiquement, identique quelle que soit la méthode appliquée et doit correspondre à la valeur du bien amorti. La diminution des charges d'amortissement obtenues dans les premières années suivant un changement de méthode devrait inmanquablement être rattrapée par la suite. Les besoins d'investissements vont augmenter, en particulier sous l'effet de la croissance démographique, du vieillissement accéléré des infrastructures et des besoins d'assainissement énergétique du parc immobilier de l'Etat.

Au-delà du montant des amortissements, il apparaît intéressant de comparer les degrés d'autofinancement des investissements concernés (immeubles et routes) qui seraient obtenus dans les 10 prochaines années selon les méthodes retenues. Cela est fait dans le tableau 8. Les calculs ont été effectués en admettant que les comptes soient équilibrés et qu'aucun prélèvement sur les fonds ou attributions à ces derniers ne soient opérés (ou, ce qui revient en l'occurrence au même, que les prélèvements et attributions soient d'ampleur identique). Avec ces hypothèses, l'autofinancement correspond aux amortissements.

Tableau 8 Degré d'autofinancement des investissements de l'Etat (immeubles et routes), selon les méthodes d'amortissement

Année	Amortissement dégressif	Amortissement linéaire	
	(système actuel)	sur 25 ans (taux = 4 %)	sur 40 ans (taux = 2,5 %)
2025	67 %	62 %	60 %
2026	57 %	47 %	44 %
2027	59 %	46 %	42 %
2028	66 %	49 %	43 %
2029	63 %	43 %	34 %
2030	80 %	59 %	49 %
2031	73 %	51 %	39 %
2032	73 %	50 %	37 %
2033	81 %	58 %	43 %
2034	85 %	63 %	46 %

Il apparaît à la lecture du tableau précédent que les degrés d'autofinancement prévisionnels atteints en matière d'immeubles et de routes sont nettement meilleurs avec la méthode d'amortissement dégressif qu'avec la méthode linéaire. Pour cette dernière, on peut constater de plus que les résultats se détériorent avec l'augmentation de la durée de la période d'amortissement de référence. Selon ces projections, l'objectif d'un degré d'autofinancement de 80 %, mentionné à l'article 3 al. 1 du RFE ne pourrait être atteint qu'avec la méthode actuelle et seulement pour les années 2030, 2033 et 2034. Les résultats obtenus avec la méthode d'amortissement linéaire sont clairement insuffisants et s'écartent par ailleurs largement des recommandations du MCH2 quant à l'autofinancement minimal

Il convient enfin de souligner qu'un changement de la méthode d'amortissement de l'Etat pourrait entraîner une utilisation accélérée des disponibilités financières actuelles et pourrait rapprocher la nécessité de recourir à de nouveaux emprunts. Le service de la dette de ces emprunts augmenterait les charges du compte de résultats au détriment des autres charges.

3. Avis du Conseil d'Etat

Compte tenu des éléments chiffrés fournis ci-dessus et pour des raisons de politique financière à moyen et long termes, le Conseil d'Etat estime qu'il ne serait pas opportun de changer le système d'amortissement appliqué au niveau de l'Etat dans le sens de ce qui est souhaité par les motionnaires. Les éléments suivants l'amènent notamment à cette conclusion :

- > La politique d'amortissement appliquée par l'Etat depuis le 1er janvier 1996 (bientôt 30 ans), date d'entrée en vigueur de la loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat, est relativement restrictive. Cela se manifeste surtout au niveau de la durée maximale d'amortissement, les taux étant quant à eux similaires, voire tendanciellement inférieurs à ceux pratiqués dans les autres cantons. Cette politique n'est cependant pas excessive. Elle a été conçue dans le souci de maintenir une capacité d'investissement suffisante et en tenant compte du fait que la valeur de renouvellement des objets est généralement bien plus élevée que le coût initial de l'investissement à amortir. Elle prend également en considération la tendance à voir les frais d'entretien augmenter fortement vers la fin du cycle de vie des infrastructures. Ces préoccupations de base restent totalement pertinentes. Elles le sont d'autant plus que le canton

devra financer sur le long terme les investissements toujours plus importants rendus nécessaires par la forte croissance démographique.

- > Le MCH2 n'est pas strictement contraignant et il laisse aux cantons le choix de sa politique d'amortissement. Preuve en est les différences entre les cantons et entre les communes, mais aussi entre les cantons et les communes. Il est délicat de comparer les règles d'amortissement de l'Etat et des communes fribourgeoises, comme il ne paraît pas opportun d'imposer une uniformisation des pratiques.
- > Le Conseil d'Etat n'entend pas, sans une analyse approfondie, revoir la politique d'amortissement à la baisse afin de dégager des moyens à court terme dans le budget de fonctionnement (budget du compte de résultats) de l'Etat. Depuis 1996, l'Etat a traversé plusieurs périodes difficiles en matière budgétaire, causées comme aujourd'hui par des déséquilibres structurels. Ces périodes ont été ponctuées elles aussi par des programmes d'assainissement. Les gouvernements successifs alors en place ont estimé à juste titre qu'un assouplissement des pratiques en matière d'amortissement ne pouvait constituer une solution durable aux problèmes rencontrés. Une telle mesure ne ferait que repousser les difficultés à plus tard, sur les générations futures, en donnant l'illusion d'une situation plus favorable à court terme. Il est évident que, sur la durée, les montants investis devront être totalement amortis, quelle que soit la méthode d'amortissement retenue.
- > Le canton de Fribourg fait actuellement face et devra encore faire face dans un proche avenir à d'importants besoins d'investissements, découlant notamment de son évolution démographique très dynamique. Malgré tous les efforts accomplis au cours des dernières années, le niveau d'investissement de l'Etat reste relativement faible en comparaison intercantonale, comme l'indique le comparatif 2023 des finances cantonales et communes établi par l'IDHEAP (cf. p. 175). Le ratio « investissements bruts / dépenses totales » utilisé pour déterminer l'effort d'investissement atteint en effet une valeur annuelle de 5,92 % à Fribourg en 2023 alors qu'il était de 8,25 % en moyenne et de 6.51 % en médiane pour l'ensemble des cantons pour la même année. Dans ce contexte, il ne paraît pas adéquat d'envisager une diminution de la marge d'autofinancement, ce qui découlerait d'un assouplissement des pratiques en matière d'amortissement.
- > Une diminution des charges d'amortissement dégagerait momentanément une marge de manœuvre dans le compte de résultats de l'Etat. Cette évolution ne manquerait pas d'ouvrir des discussions quant à la manière d'utiliser la marge ainsi libérée, en particulier entre dépenses en plus ou revenus en moins. Il existe un risque, que le Conseil d'Etat entend prévenir, de voir du côté des charges la diminution des amortissements comptables être remplacée par des charges de fonctionnement et de transferts aux effets durables et répétitifs. Cela pourrait conduire à un recul de l'autofinancement, lequel entraînerait une insuffisance de financement. Les charges financières (intérêts) augmenteraient aussi peu à peu. Cette évolution se ferait au détriment des nouveaux investissements inéluctables et pourrait à terme rendre nécessaire de nouvelles mesures d'assainissement des finances cantonales.
- > Le Conseil d'Etat souhaite finalement d'une manière générale éviter d'entrer dans la spirale négative qui pourrait être engendrée par un assouplissement significatif de la politique d'amortissement sur la base de considérations à court terme. Une éventuelle réduction des amortissements induirait en effet une diminution de l'autofinancement et du degré d'autofinancement, une nécessité de puiser davantage dans la fortune. La règle voulant qu'une collectivité publique parvienne sur les années à couvrir 80 % de ses besoins de financement

évite justement de s'engager dans une spirale de l'endettement. Il ne s'agit bien entendu pas d'exclure tout nouvel endettement à moyen et long terme, mais d'éviter qu'une telle évolution lourde soit déclenchée et accélérée par des ajustements à court terme de la politique des amortissements. L'expérience montre que le recours à des solutions de facilité n'est pas le bon moyen pour répondre à des défis structurels.

- > Un assouplissement de la politique d'amortissement ouvrirait le besoin de renforcement des contraintes légales vis-à-vis de l'autofinancement, en particulier en cas d'endettement. Aucune norme légale n'existe actuellement à cet égard ; des règles strictes devraient être discutées afin de garantir l'atteinte de l'objectif général de la politique financière de l'Etat fixée par la loi et qui consiste à dégager un degré d'autofinancement suffisant.
- > Il n'y a pas de nécessité ni de besoins à ce que les méthodes d'amortissement entre canton et communes soient strictement convergentes. En effet, les objectifs de la politique d'amortissement ne sont pas les mêmes, comme par exemple ceux liés à une définition rigoureuse des coûts de certaines prestations financées par des contributions causales. Sans réelle nécessité de changement, le MCH2 recommande de conserver inchangée sur la durée la méthode d'amortissement retenue au moment du passage au MCH2.
- > Cela dit, le Conseil d'Etat considère que des analyses et discussions complémentaires sur la politique d'amortissement de l'Etat, sans établir de lien avec les règles s'appliquant aux communes, pourront être menées dans le cadre de la préparation en cours du programme d'assainissement des finances de l'Etat (PAFE).

En conclusion, le Conseil d'Etat invite le Grand Conseil à refuser la motion. Il réexaminera la problématique des amortissements de l'Etat dans le cadre du PAFE.