

56, boulevard Dacia
Secteur 2, Bucarest
020061 (Roumanie)
Téléphone:+40 (0)31 809 2739
Téléphone:+40 (0)74 520 2739
Fax: +40 (0)31 805 7739
E-mail: office@apex-team.ro

Sommaire :

- Changements apportés à la TVA à compter du 1^{er} janvier 2013
- Intérêts à titre de pénalités pour le retard dans le paiement des dividendes
- Nouvelle convention internationale conclue avec l'Arabie Saoudite
- Changements sur le nombre d'autorisations de travail délivrées aux étrangers en 2012
- Structure compétente dans la réalisation de la vérification de la situation fiscale individuelle
- Nouveaux formulaires dans le domaine de la récupération des créances fiscales
- Nouveaux registres online de TVA sur le site de l'ANAF
- Obligations fiscales des payeurs de revenus des activités agricoles
- Obligations fiscales des payeurs de revenus soumis à la retenue à la source
- Agenda du mois d'octobre 2012
- Indicateurs sociaux

Chers clients, collaborateurs ou lecteurs,

Nous sommes heureux de partager avec vous le plaisir d'avoir gagné de nouveaux trophées accordés à APEX Team par le corps professionnel CECCAR. Pour la deuxième année, lors d'une cérémonie qui a eu lieu le 6 septembre, nous avons été honorés de recevoir le prix spécial CECCAR du Classement National des meilleures sociétés membres CECCAR dans la catégorie des grandes entreprises. Un autre trophée a été accordé au cabinet APEX Team par la filiale CECCAR de Bucarest pour les résultats obtenus.

Nous sommes très heureux et fiers de cette reconnaissance de la part du corps professionnel et tenons à remercier également à tous pour l'excellente collaboration qui nous a permis d'obtenir ces résultats.

ORDONNANCE 15 du 23 août 2012 pour modifier et compléter la LOI 571/2003 concernant le Code Fiscal (MO 621/2012)

L'ordonnance apporte des changements importants au Code Fiscal. Dans le Bulletin d'informations APEX Team n° 8 nous avons présenté les changements applicables à compter du 1^{er} septembre et le 1^{er} octobre 2012, qui concernent en principal l'impôt sur le bénéficiaire, l'impôt sur le revenu et les cotisations sociales.

Nous souhaitons mentionner que selon les informations obtenues par APEX Team auprès du Ministère des Finances, des normes méthodologiques relatives aux changements du Code Fiscal sont en cours d'élaboration et seront probablement publiées en octobre.

Comme promis, nous revenons dans ce numéro avec des précisions relatives aux modifications applicables à compter du 1^{er} janvier 2013 surtout dans le domaine de la TVA.

TVA

Les changements apportés par l'ordonnance sont alignés aux dispositions de la Directive CE/45/2010.

I. Le système de la TVA à l'encaissement

Conditions d'éligibilité

À compter du 1^{er} janvier 2013 le système de la TVA lors de l'encaissement devient applicable et il est obligatoire pour:

- les personnes imposables enregistrées au regard de la TVA selon l'article 153 qui ont le siège de l'activité économique en Roumanie et dont le chiffre d'affaires réalisé dans l'année calendaire précédente ne dépasse pas le seuil de 2.250.000 Ron.
- les personnes imposables, qui ont le siège de l'activité économique en Roumanie, qui s'enregistrent au regard de la TVA selon l'article 153 au cours de l'année calendaire, à compter de la date de l'enregistrement au regard de la TVA.

Le système n'est pas applicable pour les personnes imposables appartenant à un groupe fiscal unique selon l'article 127 alinéa (8).

Qu'est-ce que le chiffre d'affaires de référence comprend en vue de l'application du système

Le chiffre d'affaires pour le calcul du seuil de 2.250.000 Ron inclut:

- la valeur totale des livraisons de biens et des prestations de services taxables et/ou exonérées de TVA avec droit de déduction ;
- la valeur des opérations résultant des activités économiques dont le lieu de la livraison/prestation est considéré à l'étranger, en conformité avec les articles 132 et 133.

Le mécanisme du système de la TVA à l'encaissement

Ce système comprend l'exigibilité de la taxe à la date de l'encaissement de la contre-valeur totale ou partielle de la livraison de biens ou de la prestation des services, sans dépasser 90 jours. Si l'encaissement n'est pas effectué dans les 90 jours, l'exigibilité de la TVA collectée intervient dans le 90^{ème} jour à compter de la date d'émission de la facture ou de la date où la facture aurait dû être émise.

Implicitement le droit de déduction de la TVA afférente aux acquisitions effectuées par:

- une personne imposable qui applique **le système de la TVA à l'encaissement**
ou
- une personne imposable de la part d'une personne imposable qui applique **le système de la TVA à l'encaissement**





Le système de la TVA à l'encaissement, une nouvelle épreuve pour 2013

est ajourné jusqu'au moment où la taxe afférente aux biens et services qui lui ont été livrés/rendus a été versée au fournisseur/prestataire, même si une partie des opérations effectuées par la personne imposable sont exceptées à l'application du système de la TVA à l'encaissement.

Si pendant le délai de 90 jours un encaissement de la part du client a lieu, la TVA est collectée proportionnellement avec le montant encaissé par rapport au montant total de la facture. La méthode de calcul départ de la supposition que la valeur de l'encaissement inclut la TVA facturée au client et la valeur de la TVA collectée est déterminée par calcul en sus du montant encaissé, en utilisant le taux de TVA applicable. Le client applique le même système pour déterminer la TVA déductible.

Il est à observer que si pour la TVA collectée une période de grâce de maximum 90 jours est applicable, l'acheteur ne peut pas déduire la TVA qu'après le règlement des factures vers le fournisseur, sans tenir compte de la période de temps écoulée jusqu'à la date du paiement.

Les effets du système ne seront pas ressentis seulement par ceux qui sont tenus à appliquer le système mais même par tous ceux qui réalisent des acquisitions de la part des entités qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement.

Les dispositions ne visent pas les acquisitions intracommunautaires de biens, les importations et les acquisitions de biens et de services soumis à l'auto liquidation de la TVA.

Quand le système de la TVA à l'encaissement ne s'applique pas

Le système s'applique seulement dans le cas des opérations où le lieu de la livraison selon les dispositions de l'article 132 ou le lieu de la prestation de services selon les dispositions de l'article 133 est considéré en Roumanie.

Par contre, ce système ne s'applique pas pour les opérations suivantes qui se trouvent sous l'incidence des règles générales d'exigibilité de la TVA:

- les services pour lesquels le bénéficiaire est redevable du paiement de la taxe conformément à l'article 150 alinéas (2)-(6), article 152³ alinéa (10) ou l'article 160;
- les livraisons de biens/les prestations de services exonérés de TVA;
- les opérations soumises aux régimes spéciaux prévus à l'article 152¹-152³;
- les livraisons de biens/les prestations de services dont le montant est **partiellement ou intégralement encaissé en espèce** par la personne imposable éligible pour l'application du système de la TVA à l'encaissement, par des bénéficiaires personnes morales, personne physiques enregistrées au regard de la TVA, des personnes physiques autorisées, des personnes physiques exerçant des professions libérales et des associations sans personnalité juridique;
- les livraisons de biens/les prestations de services dont le bénéficiaire est une personne imposable affiliée au fournisseur/prestataire, conformément à l'article 7 alinéa (1) point 21.

Suite aux informations obtenues par APEX Team de la part du Ministère des Finances, des modifications sur l'exception concernant les opérations encaissées en espèce (ci-dessus, à la lettre d) seront apportés aux Normes d'application du Code Fiscal, en vue de limiter les situations où les encaissements en espèce seraient faits dans le but d'exclure ces opérations-ci de l'application du système de la TVA à l'encaissement.

Le changement du système en début de l'année fiscale

Comme règle générale, les personnes imposable dont le siège de l'activité économique est en Roumanie qui dans l'année précédente n'ont pas appliqué le système de la TVA à l'encaissement et dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'a pas dépassé le seuil de 2.250.000 Ron seront tenues à appliquer le système de la TVA à l'encaissement **à compter du premier jour de la deuxième période fiscale de l'année suivant l'année où le seuil n'a pas été dépassé.**

Dans ce sens une nouvelle obligation déclarative fut introduite : l'obligation de déposer auprès des autorités fiscales jusqu'au 25 janvier y compris une notification pour déclarer que le chiffre d'affaires réalisé dans l'année calendaire précédente ne dépassé pas le seuil de 2.250.000 Ron. Les entités qui ont appliqué le système de la TVA à l'encaissement dans l'année calendaire précédente et qui sont tenues à continuer d'appliquer le système suite au fait que le chiffre d'affaire n'a pas dépassé le seuil de 2.250.000 Ron n'ont pas l'obligation de déposer cette notification.

Si la notification n'est pas déposée, la personne concernée **sera enregistrée d'office** par les autorités fiscales dans le Registre des personnes imposables qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement à compter de la date inscrite sur la décision d'enregistrement.

Pendant la période comprise entre la date où le contribuable aurait du appliquer le système de la TVA à l'encaissement et la date d'enregistrement d'office, le droit de déduction de la TVA sur les acquisitions effectuées par l'assujetti est reporté jusqu'à la date où la taxe a été payée à son fournisseur/ prestataire. Par contre les règles générales d'exigibilité de la taxe collectée sont applicables dans la période concernée pour les livraisons de biens/prestations de services effectuées par l'assujetti.

Le changement du système au cours de l'année fiscale

Si au cours de l'année calendaire le chiffre d'affaires dépasse le seuil de 2.250.000 Ron, le système de la TVA à l'encaissement s'applique jusqu'à la fin de la période fiscale qui suit celle où le seuil a été dépassé. Dans ce sens une notification doit être déposée jusqu'à la date de 25 y compris du mois suivant la période fiscale où le seuil a été dépassé. Cette notification indique le chiffre d'affaires réalisé afin de justifier le changement du système de la TVA. Si le contribuable ne dépose pas cette notification il sera radié d'office du Registre des personnes imposables qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement à compter de la date inscrite sur la décision de révocation.

Les livraisons de biens/les prestations de services effectuées au cours de la période comprise entre la date où l'assujetti était tenu de ne plus appliquer le système d'encaissement de la TVA à l'encaissement et la date de révocation d'office du Registre des personnes imposables qui appliquent le système de la



TVA à l'encaissement, les règles générales relatives à l'exigibilité de la TVA collectée s'appliquent. Par contre le droit de déduction de la TVA sur les acquisitions effectuées par l'assujéti au cours de la période concernée est reporté jusqu'à la date où la TVA afférente aux acquisitions de biens/ services et versée au fournisseur/prestataire.

L'application du système de la TVA à l'encaissement à compter du 1^{er} janvier 2013 – règle spéciale

L'ordonnance prévoit une règle spéciale sur l'application du système à compter du 1^{er} janvier 2013. Ainsi, la personne imposable qui applique le système de la TVA à l'encaissement à compter du 1^{er} janvier 2013 doit déposer auprès des autorités fiscales jusqu'au 25 octobre 2012 y compris une notification indiquant que le chiffre d'affaires réalisé dans la période comprise entre le 1^{er} octobre 2011 et le 30 septembre 2012 y compris ne dépasse pas le seuil de 2.250.000 Ron. Si le contribuable ne dépose pas la notification il sera enregistré d'office par les autorités fiscales compétentes dans le Registre des personnes imposables qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement jusqu'au 1^{er} janvier 2013, et par suite il devra appliquer le système de la TVA à l'encaissement à compter du 1^{er} janvier 2013.

Le Registre des personnes imposables qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement

L'ANAF organise le Registre des personnes imposables qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement. Le Registre sera publié et affiché sur le site de l'ANAF.

L'inscription et la révocation dans/du Registre est effectuée par les autorités fiscales sur la base des notifications déposées par les personnes imposables jusqu'au premier jour de la période fiscale suivant celle où la notification a été déposée, ou d'office.

Par exception les personnes imposables enregistrées au regard de la TVA au cours de l'année calendaire seront enregistrées d'office par les autorités fiscales compétentes dans le Registre des personnes imposables qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement à compter de la date de leur enregistrement au regard de la TVA.

Autres dispositions concernant le système de la TVA à l'encaissement

L'ordonnance prévoit des règles applicables aux factures émises par les personnes imposables avant l'inscription/la révocation dans/du système de la TVA.

Le système de la TVA à l'encaissement est applicable aux personnes imposables soumises au régime mixte de TVA (sous la base du prorata) également. Afin de déterminer le prorata les montants du dénominateur et du numérateur sont déterminés en fonction de la date où l'exigibilité de la taxe aurait intervenue selon les règles générales.

II. Autres modifications apportées à la TVA

L'exigibilité des avances

Une exception à la règle générale selon laquelle l'exigibilité des montants encaissés ou payés au titre d'avances partielles ou totales a lieu avant le fait générateur est introduite. Selon cette exception la règle générale ne s'applique plus pour des avances sur les livraisons et les transferts des biens intracommunautaires. Par conséquent à compter de l'année 2013 ces avances ne seront plus rapportées dans la déclaration 390 et l'auto-liquidation de la TVA ne sera plus enregistrée au moment du paiement des avances. Attention, cette règle est valable seulement si une facture n'est pas émise pour les avances en question, autrement l'exigibilité s'applique selon la règle générale, à savoir avant le fait générateur.

Biens dont le manque à l'inventaire est constaté

Les biens constatés manquant ne seront plus assimilés à une livraison envers soi-même mais seront soumis aux dispositions relatives à la régularisation de la déduction, sous réserve de certaines exceptions.

En ce qui concerne les biens volés le changement d'interprétation est radical. A ce jour ils sont exonérés de l'auto-prélèvement de la TVA s'ils ne sont pas imputables et si la personne imposable peut prouver le constat du vol par la police. À partir de 2013 l'exception prévue pour la régularisation de la TVA déduite dans le cas des biens volés s'appliquera seulement si la preuve se fait légalement par une décision judiciaire définitive. Il est facilement remarqué le changement de nuance dans le Code Fiscal et implicitement la limitation des cas qui bénéficieront de cette exception, en prenant en considération le temps nécessaire pour traiter une telle situation par les enquêteurs compétents et ainsi la nécessité que l'enquête se concrétise dans une décision judiciaire définitive.

Location à long terme des véhicules

A compter du 1^{er} janvier 2013, le lieu de la prestation des services de location à long terme des véhicules y compris les services de leasing fournis aux personnes non-imposables sera le lieu où le client est établi ou le lieu où le client a son domicile fixe/ ou le lieu où sa résidence habituelle se trouve, à l'exception des embarcations pour l'agrément pour lesquelles le lieu de prestation sera celui où l'embarcation d'agrément est effectivement mise à la disposition du client, à condition que le service en question soit effectivement fourni de l'endroit où se trouve le siège de l'activité économique du prestataire ou de son établissement fixe.

Le fait générateur pour les prestations de services

Pour les prestations de services pour lesquelles une règle spécifique n'est pas explicitement définie afin d'établir le fait générateur sont considérées effectuées à la date de finalisation du service respectif.

Le taux de change (article 139¹)

L'article relatif au taux de change est complété avec la possibilité d'utiliser le taux de change publié par la Banque Centrale Européenne (BCE).



L'exception à l'ajustement de la TVA pour les biens volés – difficilement à prouver à compter de 2013



Par suite si les données utilisées pour établir la base imposable pour une opération, autre que l'importation de biens, sont exprimées dans une devise, le taux de change applicable est :

- le dernier taux de change publié par la BNR
- ou
- le dernier taux de change publié par la BCE
- ou
- le taux de change utilisé par la banque par laquelle les règlements sont effectués, valable à la date où l'exigibilité de la taxe pour l'opération concernée a lieu.

Le taux de change utilisé pour les opérations soumises au système de la TVA à l'encaissement est celui valable à la date où l'exigibilité de la taxe pour l'opération aurait eu lieu si elle n'avait pas été soumise au système de la TVA à l'encaissement. Par voie de conséquence dans le cas du système de la TVA à l'encaissement il ne sera pas nécessaire d'ajuster le taux de change à la date de l'encaissement.

Dans le cas où le taux de change utilisé est celui publié par la BCE, la conversion entre les devises autres que l'Euro, se fait par l'intermédiaire du taux de change de l'Euro pour chacune des devises.

Dans les contrats conclus entre les parties il doit être mentionné si le taux de change d'une certaine banque commerciale sera utilisé pour les règlements, autrement c'est le taux de change publié par la BNR ou par la BCE qui sera utilisé.

Conditions de déduction

L'article 146 concernant les conditions d'exercer le droit de déduction est complété, en ajoutant, en plus de la possession d'une facture émise en conformité avec les dispositions de l'article 155 (facturation), la preuve du paiement dans le cas des acquisitions effectuées par les personnes imposable soumises au système de la TVA à l'encaissement, ou par les personnes imposables qui réalisent des acquisitions de biens/services de la part de personnes qui appliquent le système de la TVA à l'encaissement.

Facturation

L'article 155 sur la facturation est intégralement redéfini.

Les éléments obligatoires d'une facture sont modifiés ou redéfinis. Exemple:

- si le client est la personne imposable redevable du paiement de la TVA, la mention « auto-liquidation de la TVA » doit être inscrite sur la facture ;
- les mentions qui doivent apparaître sur la facture si un régime spécial est appliqué sont définis: «le régime de la marge - les agences de voyage», «le régime de la marge – les biens d'occasion», «le régime de la marge – les œuvres d'art» ou «le régime de la marge – les objets de collection et des antiquités»
- la mention «TVA à l'encaissement» dans le cas de l'application du système de la TVA à l'encaissement.

Dans le cas des livraisons de biens et des prestations de services dont le lieu de livraison/prestation n'est pas considéré sur le territoire de la Roumanie en conformité avec les dispositions de l'article 132 et 133, **la facturation fait l'objet des normes en vigueur dans les Etats Membres sur le territoire desquels la livraison de biens/ la prestation de services a lieu.**

Pour les livraisons de biens et les prestations de services dont le lieu de livraison/prestation est considéré sur le territoire de la Roumanie (articles 132 et 133) qui sont effectuées par un fournisseur/ prestataire qui n'est pas établi en Roumanie mais dans la Communauté, et la personne imposable redevable du paiement de la taxe en conformité avec l'article 150 est le bénéficiaire des livraisons/prestations, **la facturation fait l'objet des normes en vigueur dans l'Etat Membre où le fournisseur/prestataire est établi** (exemple: les acquisitions intracommunautaires de biens en Roumanie, acquisitions de services intracommunautaires).

Il est bien précisé le fait que dans le cas de l'encaissement des avances pour des livraisons intracommunautaires de biens l'émission des factures n'est plus obligatoire.

Des dispositions complémentaires sur la facturation électronique, les factures simplifiées et l'archivage des factures ont été introduites.

La personne imposable ayant l'obligation d'émètre des factures ou optent pour les émettre a la possibilité d'émètre des **factures simplifiées** lorsque la valeur des factures (TVA comprise) est inférieure à 400 Euro. Le régime simplifié consiste dans l'inscription d'un nombre réduit d'informations sur la facture, tels que: la date d'émission, l'identification de la personne imposable qui a livré les biens/effectués les services, l'identification du type de biens ou de services fournis, le montant de la taxe collectée ou les informations nécessaires pour son calcul. Des factures simplifiées ne pourront pas être émises pour des livraisons à distance, des livraisons intracommunautaires de biens, des opérations dont le lieu est considéré en dehors du territoire de la Roumanie.

Report du paiement de la TVA en douane

Le report du paiement de la TVA en douane pour les importations de biens est applicable jusqu'au 31 décembre 2016 dans le cas des personnes imposables qui obtiennent des certificats de report du paiement de la part de l'autorité douanière.

ORDONNANCE D'URGENCE 47 du 1 septembre 2012 pour modifier et compléter certains textes législatifs et la réglementation de certaines mesures fiscales et budgétaires (MO 635/2012)

L'ordonnance apporte des changements sur plusieurs textes législatifs. Parmi ces changements nous mentionnons ceux apportés à la Loi 31/1990 des sociétés commerciales concernant les intérêts dus par la société dans le cas de retard de paiement des dividendes envers les associés.

En effet l'ordonnance met à jour les dispositions de la Loi 31/1990 des sociétés commerciales avec les dispositions de l'OG 13/2011 concernant l'intérêt légal à titre de rémunération et de pénalité sur les obligations pécuniaires et pour instaurer des mesures financières et fiscales dans le domaine bancaire



Nouvelles règles de facturation en 2013



(présentées dans le Bulletin d'informations no. 8/2011).

Dans ce contexte l'ancien terme „dommages et intérêts” est remplacé par le terme „intérêts à titre de pénalité” et concerne le retard enregistré par la société dans le paiement des dividendes envers les associés. Nous rappelons que cette date est établie par l'Assemblée Générale des Associés ou par des lois spéciales, sans dépasser les 6 mois à compter de la date d'approbation des situations financières arrêtées pour l'exercice financier clos. Si cette date est dépassée, la société doit des intérêts à titre de pénalités sauf si dans l'acte constitutif ou dans la décision de l'Assemblée Générale des Associés qui a approuvé les situations financières de l'exercice financier clos, un taux d'intérêt plus élevé n'a pas été établi.

Selon l'OG 3/2011, le taux d'intérêt légal à titre de pénalités est établi au niveau du taux d'intérêt de référence de la BNR plus 4 %, à savoir 5,25% + 4% = 9,25%.

Les changements apportés par l'OUG 47/2012 sont en vigueur à compter du 6 septembre 2012.

ORDRE 1276 du 23 août 2012 concernant l'entrée en vigueur de certains traités internationaux (MO 626/2012)

À compter du 1^{er} janvier 2013 les dispositions de la nouvelle convention pour éviter la double imposition conclue entre la Roumanie et l'Arabie Saoudite deviennent applicables. Elle a été ratifiée par la Loi 259/2011 et mise en application par l'Ordre 1.276/2012 du ministre des Affaires Etrangères de la Roumanie, étant applicable à compter du 1^{er} janvier de l'année prochaine.

Les taux d'impôt établis par la convention sont:

- Dividendes 5%
- Intérêts (revenus des titres de créance) 5%
- Redevances 10%

DÉCISION 925 du 12 septembre 2012 pour modifier l'article 1 alinéa (2) lettre a) et b) de la HG 1.261/2011 pour établir le nombre des permis de travail qui peuvent être délivrés aux étrangers en 2012 (MO 662/2012)

La décision modifie le nombre des permis de travail approuvés par la HG 1261/2011 pour l'année 2012. Ainsi, par cette décision le nombre des permis pour les travailleurs permanents est diminué de 700 et le nombre des permis pour les travailleurs détachés est augmenté de 700. Le nombre total des permis de travail pour l'année 2012 reste à 5500 divisé par types de permis. Pour plusieurs détails vous pouvez consulter le bulletin d'informations APEX Team 12/2011.

ORDRE 1352 du 10 septembre 2012 pour établir des compétences sur l'exécution des inspections fiscales pour la Direction de vérifications fiscales (MO 654/2012)

La Direction de vérifications fiscales est une des structures appartenant à l'appareil propre de l'ANAF compétente à effectuer des inspections fiscales partielles sur l'obligation d'établir, retenir et virer l'impôt sur le revenu, tel comme prévu par la loi, pour toutes les personnes, quelle que soit leur forme d'organisation, au niveau du pays.

ORDRE 1303 du 4 septembre 2012 pour modifier et compléter l'Ordre du président de l'ANAF 1.438/2009 pour approuver le modèle de certains formulaires utilisés dans le domaine du recouvrement des créances fiscales (MO 637/2012)

Par cet ordre ont été approuvés des modèles pour des nouveaux formulaires qui seront utilisés dans le domaine du recouvrement des créances fiscales, comme suit:

- la notification de mise en œuvre de la saisie arrêt sur la trésorerie;
- la lettre informative sur la notification de mise en œuvre de la saisie arrêt sur la trésorerie;
- la décision d'enlever les mesures d'exécution forcée sur la trésorerie.

Ces formulaires sont publiés par le système informatique et sont valable sans signature et tampon.

IMPORTANT – Registres TVA online

Sur le site de l'ANAF les applications suivantes sont devenues opérationnelles:

- le Registre des personnes imposables enregistrées au regard de la TVA selon l'article 153 ;
- le Registre des personnes imposables dont l'enregistrement au regard de la TVA a été annulé.

Les registres sont accessibles sur le portail de l'ANAF (www.anaf.ro), section **Informations publiques, sous-section Informations concernant les agents économiques, sous-section Registre des personnes imposables enregistrées au regard de la TVA** sur la première page.

Dans la même section le „Registre des contribuables inactifs/ réactivés” peut être consulté, la recherche pouvant être faite selon le code d'identification fiscale ou selon le nom de la société/du département.

INFO – Obligations fiscales des payeurs des revenus soumis à la retenue à la source pour des revenus des activités agricoles

Définitions

Les unités spécialisées dans la collecte sont des unités de stockage des produits agricoles dans les meilleures conditions en assurant l'intégrité de leurs principales qualités selon leurs différents emplois technologiques et le maintien de leurs valeurs nutritives et d'hygiène. Exemples: des hangars, des entrepôts, des silos.

Les unités de traitement industriel des produits végétaux sont des unités technologiques où les produits agricoles sont transformés selon des processus qui modifient sensiblement le produit initial afin d'obtenir des aliments ou de fourrages. Exemples: unités de traitement technologique des céréales, des graines, des racines, des légumes cultivées dans les champs, des plantes industrielles, des fourrages verts des terrains agricoles, des fruits.



**Registre des
personnes
enregistrées
au regard de la
TVA est disponible
online**



D'autres unités, pour leur utilisation comme tel sont les unités qui se procurent des produits végétaux pour les utiliser comme fourrages pour les animaux. Exemples: les complexes zootechniques etc.

Les produits agricoles sont les produits agricoles végétaux obtenus en état naturel après la récolte, des champs agricoles. Exemples: céréales pour graines (blé, seigle, orge, avoine, riz, maïs etc.), des légumineuses en graines sèches (petits pois verts, pois chiches, haricots etc.), des légumes-racines (pommes de terre, betterave à sucre, betterave fourragère etc.), des plantes industrielles (colza, tournesol, graines de soja, lin pour l'huile-graines, tabac etc.), des fourrages verts des terrains cultivables (maïs vert fourrager, trèfle alimentaire, luzerne etc.), des légumes cultivées dans les champs (choux, épinards, salade verte, pastèques, aubergines, concombre, poivrons, courgettes, carottes etc.), des fruits (pêches, abricots, raisins, cerises, noix, framboise, pommes, poires etc.).

Obligations fiscales

Les contribuables qui obtiennent des revenus de la culture des produits agricoles obtenus en état naturel après la récolte des terrains agricoles propriétés privées ou louées de la part des unités spécialisées dans la collecte, des unités de traitement industriel ou d'autre unités pour leur utilisation comme tel, sont tenus à payer l'impôt de 2% et la cotisation d'assurance sante CASS - 5,5%, obligations finales.

Attention! Les contribuables prévus à l'article 71 lettre d) du Code Fiscal ne doivent pas la cotisation individuelle d'assurances sociales (CAS) pour les revenus des activités agricoles.

La base mensuelle de calcul de l'impôt et de la CASS est représentée par la valeur des produits livrés et l'obligation de calculer, retenir et virer l'impôt revient au payeur du revenu.

Les payeurs de revenus doivent retenir et virer l'impôt et la CASS jusqu'au 25 y compris du mois/trimestre suivant celui où le paiement a été effectué, selon la période inscrite dans le vecteur fiscal. La déclaration de l'impôt et de la CASS se fait dans la déclaration 112 section C formulaire qui est déposé par des moyens électroniques de transmission à distance. Dans ce cas le payeur des revenus doit détenir un certificat qualifié délivré selon les dispositions de la Loi 455/2001 concernant la signature électronique.

À compter des obligations afférentes au mois de juillet les contribuables doivent remplir la déclaration 112 section C selon les instructions prévues dans l'Ordre commun 1.045/2.084/793/2012 du vice-premier ministre, du ministre des Finances Publiques, du ministre du Travail, de la Famille et de la Protection Sociale et du ministre de la Santé.

Le formulaire 112 se dépose trimestriellement ou mensuellement selon la période inscrite dans le vecteur fiscal.

Autres dispositions

A compter du 1^{er} septembre 2012 les payeurs de revenus ne sont pas tenus à calculer et à retenir la CASS pour les bénéficiaires de revenus qui exercent des activités économiques de manière indépendante et qui sont fiscalement enregistrés conformément à la législation en matière.

A retenir ! Pendant la période 1^{er} juillet – 31 août 2012, dans le cas des personnes qui ont obtenu des revenus de l'agriculture en dessous du salaire de base minimum brut mensuel par pays et qui ne faisaient pas partie des familles bénéficiaires des aides sociales, la base mensuelle de calcul de la CASS représentait 1/3 du salaire de base minimum brut par pays (233 Ron = 1/3 de 700 Ron).

Toujours à compter du 1^{er} septembre 2012, les bénéficiaires de revenus l'agriculture dont la valeur est en dessous de 700 Ron et qui ne font pas partie des familles bénéficiaires des aides sociales, doivent payer 5,5% calculé sur la valeur des produits livrés.

Source: DGFP Vâlcea

INFO – Obligations fiscales des payeurs de revenus en régime de retenue à la source

Selon les changements apportés au Code Fiscal par l'OGU 125/2011 et l'OG 15/2012, les payeurs de revenus, personnes morales ou d'autres entités ayant l'obligation de tenir la comptabilité, sont tenus à retenir et à virer l'impôt par retenue à la source au titre de paiements anticipés pour les revenus versés représentant: des droits de propriété intellectuelle, des activités exercées en base des contrats/conventions civiles conclus selon les dispositions du Code Civil, ainsi que des contrats d'agent; l'activité d'expertise comptable et technique, judiciaire et extrajudiciaire; l'association d'une personne physique avec une personne morale tenue au paiement du revenu sur la micro-entreprise.

Important! Selon les dispositions de l'OGU 15/2012, à compter du 01.09.2012, l'impôt de 10% ou de 16% ne se retient plus sur les revenus réalisés en base des contrats/conventions civiles conclus selon les dispositions du Code Civil par les contribuables qui exercent des activités économiques d'une manière indépendante ou des professions libérales et sont fiscalement enregistrées en conformité avec la législation en matière.

La déclaration des cotisations sociales individuelles est faite dans le formulaire 112, qui se dépose par des moyens électroniques de transmission à distance. Dans ce cas, le payeur de revenus doit détenir un certificat qualifié délivré selon les dispositions de la Loi 455/2001 concernant la signature électronique.

À compter des obligations afférentes au mois de juillet les contribuables remplissent la déclaration 112 section C selon les instructions prévues dans l'Ordre commun 1.045/2.084/793/2012 du vice-premier ministre, du ministre des Finances Publiques, du ministre du Travail, de la Famille et de la Protection Sociale et du ministre de la Santé.

La déclaration 112 se dépose trimestriellement ou mensuellement en fonction de la période inscrite dans le vecteur fiscal.



Obligations fiscales des payeurs des revenus des activités agricoles



Obligations fiscales

A. Pour contribuables qui obtiennent des revenus des activités exercées en base des contrats/conventions civiles conclus selon les dispositions du Code Civil, ainsi que des contrats d'agents; de l'activité d'expertise comptable et technique, judiciaire et extrajudiciaire, les payeurs de revenus calculent et retiennent les cotisations suivantes:

- la cotisation individuelle d'assurances sociales (CAS - 10,5%) et la cotisation individuelle d'assurances sociales santé (CASS - 5,5%) si ceux-ci sont les seuls revenus réalisés;
- seulement la cotisation individuelle d'assurances sociales santé (CASS - 5,5%) si la personne qui réalise le revenu est déjà assuré dans le système publique d'assurances retraite ou assuré dans des systèmes propres d'assurances sociales qui ne sont pas intégrés dans le système public d'assurances retraite ou si la personne détient la qualité de retraité.

La base mensuelle de calcul pour la CAS est le revenu brut établi dans le contrat conclu entre les parties, la valeur des commissions ou des honoraires établis selon la loi dans le cas des expertises techniques judiciaires et extrajudiciaires qui ne peut pas être supérieur à l'équivalent de 5 fois le salaire moyen brut (10.585 Ron).

La base mensuelle de calcul pour la CASS est le revenu brut établi dans le contrat conclu entre les parties, la valeur des commissions et des honoraires établis selon la loi dans le cas des expertises techniques judiciaires et extrajudiciaires.

Attention! Les personnes physiques qui obtiennent des revenus en base des contrats d'agent sont tenues à payer les cotisations sociales.

B. Pour les contribuables qui obtiennent des revenus de droits de propriété intellectuelle si ce revenu est le seul revenu réalisé, les payeurs de revenus calculent et retiennent les cotisations suivantes:

- la cotisation individuelle d'assurances sociales (CAS - 10,5%) qui s'appliquent sur le revenu brut diminué par l'abattement forfaitaire au titre des charges (20%, 25%) et qui ne peut pas être supérieur à l'équivalent de 5 fois le salaire moyen brut (10.585 lei);
- la cotisation individuelle d'assurances sociales santé (CASS - 5,5%) qui s'applique sur le revenu brut diminué par l'abattement forfaitaire au titre des charges (20%, 25%).

Important! Les contribuables ne doivent pas les deux cotisations s'ils réalisent d'autres types de revenus ou s'ils sont assurés dans le système public d'assurances retraite, s'ils sont assurés dans des systèmes propres d'assurances sociales qui ne sont pas intégrés dans le système public d'assurances retraite ou s'ils ont la qualité de retraités.

C. Pour les contribuables qui obtiennent des revenus d'une association avec une personne morale contribuable assujetti au régime des micro-entreprises qui ne génère pas une personne morale ou des revenus des associations sans personnalité juridique constituées entre des personnes physiques résidentes avec des personnes morales roumaines, pour les revenus réalisés tant en Roumanie qu'à l'étranger les payeurs de revenus calculent et retiennent seulement la cotisation individuelle d'assurances sociales santé (5,5%).

La base mensuelle de calcul pour CASS est le revenu réalisé de l'association.

Autres précisions

Dans les cas mentionnés, les payeurs de revenus ne calculent et ne retiennent pas les cotisations sociales individuelles (CAS et CASS) pour les bénéficiaires de revenus qui exercent des activités économiques d'une manière indépendante ou des professions libérales en conformité avec la législation en matière.

À compter du 1^{er} septembre 2012, dans le cas des bénéficiaires de revenus qui ont réalisé seulement des revenus des activités ci-dessus mentionnées, la base de calcul pour la CASS est le revenu brut établi, et non pas le montant de 700 Ron, qui pendant la période 01.07.2012- 31.08.2012 représentait la base de calcul pour la CASS que le payeur du revenu retenait si le revenu réalisé était inférieur à ce montant.

La régularisation de la cotisation payée est à la charge des autorités fiscales dans l'année suivante après le dépôt des déclarations informatives par les payeurs de revenus et la consolidation de la base de données.

Dans les situations présentées les payeurs de revenus devront retenir et virer les cotisations sociales individuelles jusqu'au 25 y compris du mois/trimestre suivant celui où le revenu a été payé, en fonction de la période inscrite dans le vecteur fiscal.

Source: DGFP Vâlcea

RAPPEL – Evaluation des éléments monétaires en devises

N'oubliez pas que depuis janvier 2010, c'est à la fin de chaque mois que les éléments monétaires d'actifs et de passif exprimés en devises (disponibilités, créances, dettes) sont réévalués en utilisant le cours de change communiqué par la BNR le dernier jour bancaire du mois. Ceci s'applique également aux créances et dettes exprimées en RON dont l'encaissement/le décaissement se fait en fonction du cours d'une devise.

Cours de change à utiliser fin septembre 2012 :

1 EUR = 4,5331 RON; 1 USD = 3.5029 RON; 1 CHF = 3.7478 RON; 1 GBP = 5,6813 RON.



**N'oubliez pas
les délais de dépôt
des déclarations
et de règlement
des impôts**



AGENDA du mois d'OCTOBRE 2012

Tous les jours, n'oubliez pas de :

- Compléter le Registre de caisse (ou d'imprimer le registre de caisse tenu sous forme électronique)
- Compléter le journal de ventes et le journal d'achats
- Compléter dans le registre électronique des salariés les informations relatives à la déclaration préalable d'embauche ou modification ou cessation d'un contrat de travail, le cas échéant.

A la fin du mois, n'oubliez pas de :

- Compléter le Registre Journal
- Evaluer les éléments monétaires d'actifs et de passif exprimés en devises (disponibilités, créances, dettes) au cours de change communiqué par le BNR le dernier jour bancaire du mois
- Enregistrer à l'Administration Financière les contrats de prestations de services conclus avec des non-résidents au cours du mois, conformément à l'article 8 alinéa 7¹ du Code Fiscal. Dans le cas où un contrat n'est pas conclu par écrit, ce sont les documents qui justifient les prestations effectives de services sur le territoire de la Roumanie (situations de travaux, procès-verbaux de réception, rapports d'activité, études de faisabilité, études de marché, tout autre document probant) qui seront enregistrés au fisc
- Procéder à l'inventaire des stocks si la méthode de l'inventaire périodique est utilisée
- Emettre les dernières factures se rapportant au mois de septembre 2012.

Pour satisfaire aux réglementations en matière de TVA :

- Mentionner sur les documents destinés aux partenaires de l'UE le code d'enregistrement au regard de la TVA
- Vérifier la validité du code d'enregistrement au regard de la TVA figurant sur les factures reçues
- Vérifier le montant de TVA inscrit sur les factures reçues
- Vérifier les mentions afférentes à la TVA (exemple : "taxation inverse", "opération non imposable", etc.)
- Inscrire sur les factures reçues le montant de la TVA en cas de taxation inverse
- Tenir le Registre pour les biens reçus
- Tenir le Registre de non transfert de biens
- Mentionner dans les contrats avec les partenaires étrangers le cours de change retenu (BNR ou banque commerciale).

En cours du mois, n'oubliez pas

Que lundi 1 octobre est le dernier jour pour déposer :

- La demande de remboursement de TVA pour les personnes imposables établies en Roumanie aux termes de l'article 147² alinéa 2) du Code Fiscal (formulaire 318) ;
- La demande de remboursement de TVA pour les personnes imposables non enregistrées au regard de la TVA en Roumanie, établies en dehors de la Communauté (formulaire 313).

Que lundi 1 octobre est le dernier jour pour payer :

- Impôts locaux sur les terrains, les constructions, les moyens de transport et taxe sur l'affichage publicitaire (2^{ème} et dernière tranche 2012).

Que vendredi 5 octobre est le dernier jour pour déposer :

- Déclaration de mentions (changements) 092 pour changer la période fiscale pour la TVA de trimestrielle en mensuelle au cas où une acquisition intracommunautaire de biens fut effectuée en septembre 2012. A compter d'octobre, la périodicité pour les déclarations de TVA sera mensuelle.

Que mercredi 10 octobre est le dernier jour pour déposer :

- Déclaration des sommes encaissées au titre de la taxe hôtelière
- Déclaration de mentions (changements) pour annuler l'enregistrement au regard de la TVA dans le cas de personnes imposables enregistrées au regard de la TVA aux termes de l'article 153 du Code Fiscal qui au cours d'une année calendaire ne dépassent pas le plafond d'exonération prévu à l'article 152 du Code Fiscal (formulaire 096).

Que mercredi 10 octobre est le dernier jour pour payer :

- Taxe hôtelière
- Taxe sur les services de réclame et publicité

Que lundi 15 octobre est le dernier jour pour déposer :

- Déclaration INTRASTAT pour le mois de septembre 2012 (déclaration online normale ou élargie) ;
- Situation des acquisitions et livraisons de produits dans le domaine de l'énergie de septembre 2012.

Que lundi 22 octobre est le dernier jour pour déposer :

- Déclaration spéciale de TVA pour le 3^{ème} trimestre 2012 (formulaire 301) par les personnes imposables non établies qui prestent des services électroniques à des personnes non imposables

Que jeudi 25 octobre est le dernier jour pour déposer :

- Notification vers l'ANAF pour le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période 1 octobre 2011 – 30 septembre 2012 (y compris) s'il ne dépasse pas le seuil de 2.250.000 Ron (en vue de l'application du nouveau système de TVA à l'encaissement) à compter du 1^{er} janvier 2013)
- Déclaration des obligations de paiement envers le Budget d'Etat (formulaire 100)* ;



Important !
le 25 octobre
le terme pour le
dépôt de la
notification en vue
de l'application du
nouveau système de
TVA à l'encaissement



- Déclaration des cotisations sociales, de l'impôt sur le revenu et des états nominatifs des personnes assurées (**formulaire 112**)*;
- Déclaration de TVA (**formulaire 300**)*;
- Déclaration spéciale de TVA (**formulaire 301**)*;
- Déclaration récapitulative des livraisons/acquisitions/prestations intracommunautaires (**formulaire 390**)* afférente au mois de septembre 2012;
- Déclaration informative relative aux livraisons/prestations et aux acquisitions faites au cours du mois de septembre 2012 sur le territoire de la Roumanie (**formulaire 394**)*;
- Déclaration des montants résultant des ajustements de TVA (**formulaire 307**);
- Déclaration de TVA due par les personnes imposables dont le code d'enregistrement au regard de la TVA fut annulé conformément à l'article 153 alinéa (9) lettre a)-e) du Code Fiscal (**formulaire 311**);
- Déclaration des revenus sous forme de salaires de l'étranger obtenus par les personnes physiques qui exercent leur activité en Roumanie et par les ressortissants roumains employés par les missions diplomatiques et les postes consulaires accrédités en Roumanie (**formulaire 224**);
- Déclaration pour le 3^{ième} trimestre 2012 pour la détermination de l'impôt à titre d'acompte trimestriel sur l'impôt sur le gain net imposable provenant des gains obtenus de la cession de titres de valeur autres que parts sociales et valeurs mobilières de sociétés fermées (**formulaire 225**);
- Déclaration sur la répartition entre associés des produits et des charges afférents au 3^{ième} trimestre 2012 (formulaire 104 à déposer par les associations n'ayant pas la personnalité juridique qui sont constituées entre contribuables telles que prévues par l'article 13 lettres c) et e) du Code Fiscal);
- Déclaration des obligations de paiement envers le Fonds pour l'environnement (y compris l'écotaxe).

Que jeudi 25 octobre est le dernier jour pour payer :

- Les accises ;
- La TVA;
- Montants dus au compte unique – **Budget d'Etat**
 - o **L'impôt sur le bénéfice pour le 3^{ième} trimestre 2012;**
 - o **L'impôt sur les revenus de la micro entreprise pour le 3^{ième} trimestre 2012;**
 - o L'impôt sur le pétrole brut et le gaz naturel de production locale;
 - o L'impôt sur les revenus des non-résidents;
 - o L'impôt sur les salaires (*séparément pour le Siège Social et chaque établissement secondaire, le cas échéant*);
 - o L'impôt sur les revenus des activités indépendantes sous le régime de la retenue à la source ;
 - o L'impôt sur les dividendes versés en septembre 2012;
 - o L'impôt sur les intérêts;
 - o L'impôt sur les autres revenus d'investissements;
 - o L'impôt sur les retraites;
 - o L'impôt sur les prix et les jeux de hasard;
 - o L'impôt sur les revenus obtenus d'autres sources;
 - o Les versements des employeurs de plus de 50 salariés pour non emploi de personnes handicapées.
- Montants dus au compte unique – Budget des assurances publiques et des fonds spéciaux
 - o Les cotisations aux assurances sociales (*retraite*);
 - o Les cotisations aux assurances santé;
 - o Les cotisations au Fonds pour les congés et indemnités des assurances sociales de santé;
 - o Les cotisations aux assurances chômage;
 - o Les cotisations aux assurances accidents du travail et maladies professionnelles.
- Les cotisations au Fonds pour l'environnement (y compris l'écotaxe) ;

IMPORTANT

Les déclarations mentionnées ci dessus ainsi que le programme d'assistance pour les compléter peuvent être téléchargés du site du Ministère des Finances : www.mfinante.ro

Les déclarations fiscales annotées * doivent être déposées par des moyens électroniques de transmission à distance par les grands et moyens contribuables et peuvent l'être par les contribuables qui ont opté pour le dépôt online de leurs déclarations et qui détiennent un certificat digital.



**Attention aux
échéances de
paiement !**



INDICATEURS SOCIAUX

Charges sociales 2012	Employeur et Bénéficiaire des activités considérées dépendantes (taux %)	Salarié et Prestataire d'activités dépendantes (taux %)
Assurances sociales (<i>retraite</i>)	20,8 % pour conditions normales de travail 25,8 % pour conditions de travail particulières 30,8 % pour conditions de travail spéciales (assiette plafonnée à un montant représentant le nombre moyen d'assurés au cours du mois pour lequel la cotisation est calculée multiplié par 5 fois la rémunération salariale brute moyenne) ¹	10,5% (assiette plafonnée pour le salarié à 5 fois la rémunération salariale brute moyenne utilisée lors de la préparation du budget des assurances sociales publiques et approuvée par la Loi sur le Budget des assurances sociales publiques, à savoir $5 \times 2.117 = 10.585$ RON) ¹ (assiette pour la personne sous convention civile : revenu brut)
Assurances sociales de santé (assises sur le revenu brut)	5,2 %	5,5%
Congés médicaux/indemnités santé (assises sur le revenu brut)	0,85%	
Chômage (assises sur le revenu brut)	0,5 %	0,5%
Accidents du travail et maladies professionnelles (assises sur le revenu brut) ²	0,15% - 0,85 % en fonction du code CAEN de l'activité principale	
Fonds de garantie paiement créances salariales (assises sur le revenu brut) ³	0,25% (seulement sur les salariés sous contrat de travail y compris les retraités)	
Impôt sur le revenu des salaires		16%
Non emploi handicapés (pour les employeurs de plus de 50 salariés)	4 *50% salaire minimum pour l'économie (700 RON) pour chaque 100 salarié	
Valeur faciale à compter de mars 2011 du Ticket Repas soumis à l'impôt sur le revenu	9 RON	
Salaire minimum pour l'économie (brut) aux termes de la Décision du Gouvernement 1225/2011	700 RON	
Diurne déplacement en Roumanie Pour les salariés du secteur public Pour les salariés du secteur privé (*2,5)	13 RON 32,50 RON	

Note 1 : La cotisation à la retraite est également due pour les périodes au cours desquelles l'assuré bénéficie de congés médicaux et d'indemnités des assurances sociales de santé. Pour ces périodes, l'assiette est 35% de la rémunération salariale brute moyenne correspondant au nombre de jours ouvrés de l'arrêt de travail.

Note 2 : La cotisation pour les accidents du travail et maladies professionnelles est également due pour les périodes au cours desquelles l'assuré bénéficie de congés médicaux et d'indemnités des assurances sociales de santé. Pour ces périodes, l'assiette de calcul est le salaire de base minimum brut dont le paiement est garanti au plan national correspondant au nombre de jours ouvrés de l'arrêt de travail.

Note 3 : La cotisation au fonds de garantie de paiement des créances salariales est due également sur les indemnités des assurances sociales de santé mais seulement pour les 5 premiers jours d'incapacité supportés par l'employeur ainsi que sur les indemnités pour incapacité temporaire de travail suite à un accident du travail ou une maladie professionnelle mais seulement pour les 3 premiers jours d'incapacité supportés par l'employeur.

Attention ! Les revenus versés à une personne qui réalise une activité considérée dépendante (exemple : PFA "captive", ou qui remplit au moins 1 des 4 critères de requalification mentionnés dans l'OUG 82/2010) font l'objet d'un "Etat de paiement" distinct et sont inclus dans la déclaration 112.

56, boulevard Dacia
Secteur 2, Bucarest
020061 (Roumanie)

Téléphone: +40 (0)31 809 2739
Téléphone: +40 (0)74 520 2739
Fax: +40 (0)31 805 7739
E-mail: office@apex-team.ro

www.apex-team.ro

**Notre mission : apporter à nos clients
de la valeur ajoutée**

APEX Team dispose d'une équipe formée par des comptables expérimentés, disponibles pour assister les clients et leur offrir les services attendus d'un cabinet d'expertise comptable de qualité. Nos collaborateurs sont disponibles pour partager le savoir-faire et l'expérience acquise dans l'une de plus grandes sociétés internationales dites « Big 4 », ayant pour clients de nombreuses sociétés étrangères établies en Roumanie dans différents domaines d'activités.

L'équipe comprend des experts comptables français et roumains spécialisés dans l'assistance à la fonction comptable de l'entreprise ainsi qu'un groupe de consultants dédiés à la gestion de la paie. Fournir de la valeur ajoutée est notre motto.

APEX Team peut offrir la gamme complète des services comptables, gestion de la paie et conseil en fonction des besoins identifiés :

- Tenue de la comptabilité et préparation des déclarations fiscales, situations comptables, rapports destinés au management ou à la société mère
- Gestion de la paie et services connexes
- Assistance comptable périodique
- Conseil comptable et fiscal « on line »
- Conseil et assistance dans la préparation du dossier de prix de transfert
- Assistance dans la mise en place et le démarrage de nouvelles activités
- Assistance dans l'implémentation de ERP
- Formation professionnelle en comptabilité et en gestion du personnel