

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

Avansuri pentru operațiuni intracomunitare

GRATUIT!

Recomandări și atenționări
ale specialiștilor **EXCLUSIV**
pentru abonați!

Avansuri pentru operațiuni intracomunitare

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

Contul 409 „Furnizori – debitori” se împarte, începând cu 1 ianuarie 2015, în 4 conturi sintetice de gradul 2:

4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor” (A)

4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii” (A)

4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” (A)

4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” (A)

Cu ajutorul contului 409 „Furnizori – debitori” se ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor, prestări de servicii, imobilizări corporale sau necorporale.

Contul 409 „Furnizori – debitori” este un cont de activ.

În debitul contului 409 „Furnizori – debitori” se înregistrează valoarea avansurilor acordate în contrapartidă cu 401 „Furnizori” sau 404 „Furnizori de imobilizări”.

În creditul contului 409 „Furnizori – debitori” se înregistrează valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților acordate în contrapartidă cu 401 „Furnizori” sau 404 „Furnizori de imobilizări”.

Soldul contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.

În ceea ce privește avansurile intracomunitare, potrivit art. 283 din Codul fiscal, prin excepție de la prevederile art. 282, în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 294 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute la art. 319 alin. (15) sau, după caz, la emiterea autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.

Prevederile art. 282 alin. (2) lit. b) nu se aplică în ceea ce privește livrările și transferurile de bunuri în cazul livrărilor intracomunitare.

Exigibilitatea determină perioada fiscală în care livrarea intracomunitară scutită se înregistrează în decontul de taxă pe valoarea adăugată prevăzut la art. 323 din Codul fiscal (formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”) și în declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 din Codul fiscal (formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”).

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punctul 27, pentru avansurile încasate în legătură cu o livrare intracomunitară de bunuri nu intervine exigibilitatea taxei conform prevederilor art. 283 alin. (2) din Codul fiscal.

Notă:

Dacă persoana impozabilă optează pentru emiterea facturii anterior faptului generator de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri efectuată în condițiile art. 294 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv în cazul încasării de avansuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii, conform art. 283 alin. (1) din Codul fiscal.

Conform punctului 28 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, faptul generator în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri și faptul generator în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri intervin în același moment, respectiv în momentul livrării de bunuri.

În ceea ce privește cursul valutar utilizat pentru calculul bazei de impozitare a TVA, trebuie avute în vedere următoarele prevederi legale:

- art. 290 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„(2) Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză, iar, în cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare prevăzut la art. 282 alin. (3) - (8), la data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare. În situația în care se utilizează cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană, conversia între monede, altele decât moneda euro, se realizează prin intermediul cursului de schimb al monedei euro pentru fiecare dintre monede. În contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb al unei bănci comerciale, în caz contrar aplicându-se cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană.”

- pct. 35 din Normele metodologice date în aplicarea art. 290 alin. (2) din Codul fiscal (inclusiv exemplul prezentat în cadrul acestora):

„(1) În sensul art. 290 alin. (2) din Codul fiscal, prin ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României se înțelege cursul de schimb comunicat de respectiva bancă în ziua anterioară și care este valabil pentru operațiunile care se vor desfășura în ziua următoare.

(2) În sensul art. 290 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul emiterii de facturi înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ori de încasarea unui avans, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data emiterii acestor facturi va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv la data regularizării operațiunii, inclusiv în cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul TVA la încasare.

În cazul încasării de avansuri pentru care factura este emisă ulterior încasării avansului, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv atunci când se fac regularizările avansurilor încasate.”

Exemplu:

Societatea VitaCom SRL, plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, desfășoară activitate de comerț cu ridicata de produse naturiste.

În cursul lunii aprilie au avut loc următoarele operațiuni:

Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Ungaria

- Pe data de 2 aprilie se plătește un avans reprezentând contravaloarea integrală a mărfurilor către un furnizor din Ungaria, în valoare de 5.000 euro. Cursul BNR valabil la această dată este 4,90 lei/euro. Furnizorul nu a întocmit factură de avans.

- Pe data de 6 aprilie se primesc mărfurile din Ungaria în baza unei note de livrare. Cursul BNR valabil la data recepției mărfurilor este 4,94 lei/euro.
- Factura de la furnizorul din Ungaria sosește pe data de 10 aprilie, când cursul BNR este 4,96 lei/euro.

Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Polonia

- Pe data de 12 aprilie se plătește un avans către un furnizor din Polonia, în valoare de 7.000 euro. Furnizorul din Polonia a emis factură de avans. Cursul BNR valabil la această dată este 4,95 lei/euro.
- Pe data de 16 aprilie se primește factura în valoare totală de 10.000 euro. Cursul BNR valabil la această dată este 4,98 lei/euro.
- Mărfurile primite de la furnizorul din Polonia sunt recepționate pe data de 18 aprilie.

Livrare intracomunitară cu încasarea unui avans către un client din Germania

- Pe data de de 18 aprilie se încasează un avans în valoare de 8.000 euro, reprezentând contravaloarea integrală a comenzii, de la un client din Germania. Cursul BNR valabil la această dată este 4,97 lei/euro. Nu se întocmește factură de avans.
- Pe data de 20 aprilie se emite factura și se livrează mărfurile. Cursul BNR valabil la data facturii este 4,99 lei/euro.

Soluție fiscal-contabilă:

Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Ungaria

- Pe data de 2 aprilie se plătește un avans reprezentând contravaloarea integrală a mărfurilor către un furnizor din Ungaria în valoare de 5.000 euro. Cursul BNR valabil la această dată este 4,90 lei/euro. Furnizorul nu a întocmit factură de avans:

4091	=	5124	5.000 euro x
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Conturi la bănci în valută”	4,90 lei/euro

Furnizorul nu a optat pentru emiterea facturii de avans. Prin urmare, plata avansului nu generează exigibilitatea TVA și nu se declară în declarațiile de TVA (nici în formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, nici în formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”).

- Cursul BNR valabil la data recepției mărfurilor este 4,94 lei/euro.

Avizul de însoțire a mărfurilor însoțește mărfurile pe durata transportului în cazul în care, pe data de 6 aprilie, se primesc mărfurile din Ungaria în baza unei note de livrare. sosesc mărfurile înaintea facturii.

Conform art. 284 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea TVA intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul care transpune prevederile art. 222 din Directiva 112 sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.

Sfatul Consilierului

Așa cum se arată și la pct. 28 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare, faptul generator în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri și faptul generator în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri intervin în același moment, respectiv în momentul livrării de bunuri.

Conform pct. 35 alin. (4) din Normele metodologice în aplicarea art. 290 din Codul fiscal, în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei este cursul din data exigibilității taxei, indiferent de data la care sunt sau vor fi recepționate bunurile.

Cu alte cuvinte, pentru înregistrarea facturii și declararea operațiunii se va utiliza cursul BNR valabil la data facturii (sau autofacturii, dacă furnizorul emite factura mai târziu de data de 15 a lunii următoare).

Mărfurile sosite cu aviz/recepționate fără a fi însoțite de factură vor fi înregistrate în contabilitate pe baza cursului de schimb valutar de la data recepției, conform pct. 314 alin. (4) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare:

371	=	408	5.000 euro x
„Mărfuri”		„Furnizori – facturi nesosite”	4,94 lei/euro

- Factura de la furnizorul din Ungaria sosește pe data de 10 aprilie, când cursul BNR este 4,96 lei/euro.

La momentul primirii facturii se procedează la închiderea contului 408 pe seama contului 401, înregistrându-se și eventualele diferențe de curs valutar între momentul recepției și momentul facturării:

408	=	401	5.000 euro x
„Furnizori – facturi nesosite”		„Furnizori”	4,94 lei/euro

6651	=	401	5.000 euro x
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		„Furnizori”	(4,96 lei/euro – 4,94 lei/euro)

- Înregistrarea taxării inverse, în baza facturii, utilizând cursul valutar de la data facturii:

4426	=	4427	5.000 euro x
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	4,96 lei/euro x 9%

- Regularizarea avansului se înregistrează după formula contabilă:

401	=	4091	5.000 euro x
„Furnizori”		„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	4,90 lei/euro

- Cu înregistrarea diferențelor de curs:

401	=	7651	5.000 euro x
„Furnizori”		„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	(4,96 lei/euro – 4,90 lei/euro)

Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Polonia

- Pe data de 12 aprilie se plătește un avans către un furnizor din Polonia, în valoare de 7.000 euro. Furnizorul din Polonia a emis factură de avans. Cursul BNR valabil la această dată este 4,95 lei/euro. Factura se înregistrează:

4091	=	401	7.000 euro x
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Furnizori”	4,95 lei/euro

- Și aplicarea taxării inverse:

4426	=	4427	7.000 euro x
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	4,95 lei/euro

- Plata se evidențiază în contabilitate astfel:

401	=	5124	7.000 euro x
„Furnizori”		„Conturi la bănci în valută”	4,95 lei/euro

Prin formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare” se declară achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă.

Potrivit instrucțiunilor pentru completarea formularului (390 VIES), **la achiziții intracomunitare de bunuri** se înscrie suma totală a achizițiilor intracomunitare de bunuri, pe fiecare furnizor, pentru care persoana impozabilă, care depune declarația, este obligată la plata taxei conform art. 308 din Codul fiscal, și pentru care exigibilitatea taxei intervine în luna calendaristică respectivă, **inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri pentru achiziții intracomunitare de bunuri.**

În situația dată, pentru avansul plătit, societatea din România a primit factură, deci această factură face obiectul declarării în declarația recapitulativă.

La rândul 5 în decontul de TVA, formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, se înscriu informațiile preluate din jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile în România, precum și baza de impozitare pentru achizițiile de bunuri efectuate de către beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care acesta este obligat la plata taxei conform art. 307 alin. (4) din Codul fiscal, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, **inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale pentru achiziții intracomunitare de bunuri.**

La rândul 5.1 se înscriu achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitară.

La rândul 20 se înscriu achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), din care:

- La rândul 20.1 se înscriu achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea.

Sfatul Consilierului

- Pe data de 16 aprilie se primește factura în valoare totală de 10.000 euro. Cursul BNR valabil la această dată este 4,98 lei/euro. Regularizarea avansului se înregistrează:

4091	=	401	-7.000 euro x
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Furnizori”	4,95 lei/euro

- Se vor înregistra și diferențele de curs:

401	=	7651	7.000 euro x
„Furnizori”		„Diferențe faorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	0,03 lei/euro

Din punct de vedere contabil, conform pct. 283 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și al beneficiilor.

În debitul contului 327 „Mărfuri în curs de aprovizionare” se înregistrează valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (401).

În creditul contului 327 „Mărfuri în curs de aprovizionare” se înregistrează valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (371).

Soldul conturilor reprezintă valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

Din punctul de vedere al TVA, potrivit art. 283 alin. (1) din Codul fiscal, prin excepție de la prevederile art. 282, în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 294 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute la art. 319 alin. (15) sau, după caz, la emiteria autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.

Potrivit art. 284 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.

Deci atât din punct de vedere contabil, cât și din punctul de vedere al TVA, cursul valutar utilizat pentru înregistrarea stocurilor și TVA va fi cursul din data facturii.

Din acest motiv, operațiunea trebuie raportată în luna respectivă, ca o achiziție intracomunitară la cursul de schimb valabil la data facturii, atât prin declarația recapitulativă, formularul 390 cu cod A, cât și prin decontul de TVA, formularul 300.

- La data facturii se evidențiază mărfurile în curs de aprovizionare:

327	=	401	10.000 euro x
„Mărfuri în curs de aprovizionare”		„Furnizori”	4,98 lei/euro

- Și, concomitent, se evidențiază TVA:

4426	=	4427	3.000 euro x
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	4,98 lei/euro

Prin formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare” se declară achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă. Potrivit instrucțiunilor pentru completarea formularului (390 VIES), **la achiziții intracomunitare de bunuri** se înscrie suma totală a achizițiilor intracomunitare de bunuri, pe fiecare furnizor, pentru care persoana impozabilă, care depune declarația, este obligată la plata taxei conform art. 308 din Codul fiscal, și pentru care exigibilitatea taxei intervine în luna calendaristică respectivă, inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri pentru achiziții intracomunitare de bunuri.

În situația dată, pentru avansul plătit, societatea din România a primit factură, deci această factură face obiectul declarării în declarația recapitulativă.

La rândul 5 în decontul de TVA, formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, se înscriu informațiile preluate din jurnalul de cumpărări, privind **baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile în România**, precum și baza de impozitare pentru achizițiile de bunuri efectuate de către beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare, pentru care acesta este obligat la plata taxei conform art. 307 alin. (4) din Codul fiscal, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale pentru achiziții intracomunitare de bunuri.

La rândul 5.1 se înscriu achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitară.

La rândul 20 se înscriu achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), din care:

- la rândul 20.1 se înscriu achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea.

- Mărfurile primite de la furnizorul din Polonia sunt recepționate pe data de 18 aprilie:

371	=	327	10.000 euro x
„Mărfuri”		„Mărfuri în curs de aprovizionare”	4,98 lei/euro

Se păstrează cursul de la data facturii, întrucât diferențele de curs între conturile 327 și 371 nu sunt prevăzute în reglementările contabile – O.M.F.P. nr. 1.802/2014, iar transferul riscurilor și al beneficiilor a avut loc la momentul facturării produselor.

Livrare intracomunitară cu încasarea unui avans către un client din Germania

- Pe data de de 18 aprilie se încasează un avans în valoare de 8.000 euro, reprezentând contravaloarea integrală a comenzii, de la un client din Germania. Cursul BNR valabil la această dată este 4,97 lei/euro. Nu se întocmește factură de avans:

5124	=	419	8.000 euro x
„Conturi la bănci în valută”		„Clienți – creditori”	4,97 lei/euro

Sfatul Consilierului

- Pe data de 20 aprilie se emite factura și se livrează mărfurile. Cursul BNR valabil la data facturii este 4,99 lei/euro:

4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	8.000 euro x 4,99 lei/euro
-------------------	---	--	-------------------------------

- Regularizarea avansului:

4111 „Conturi la bănci în valută”	=	419 „Clienți – creditori”	8.000 euro x 4,97 lei/euro
--------------------------------------	---	------------------------------	-------------------------------

- Cu înregistrarea diferențelor de curs valutar:

6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	=	4111 „Clienți”	8.000 euro x (4,99 lei/euro – 4,97 lei/euro)
---	---	-------------------	--

La Rândul 1 în Decontul de TVA, formularul 300, se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru livrările intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal, și pentru livrările intracomunitare de bunuri cu cod T, efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare de cumpărătorul revânzător, prevăzute la art. 276 alin. (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, inclusiv sumele din facturile pentru încasări de avansuri parțiale pentru livrările intracomunitare de bunuri scutite. Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 287 din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 282 alin. (9) din Codul fiscal.

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA depun declarația recapitulativă, formularul 390, numai pentru lunile calendaristice în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru livrările intracomunitare scutite de taxă în condițiile prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în luna calendaristică respectivă.