

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

Avansuri primite și acordate

GRATUIT!

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

Avansuri primite și acordate

Societatea SimaInvest SRL, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, are ca obiect de activitate producția de utilaje.

Se încheie în cursul lunii februarie un contract de livrare produse finite cu un client din România AviProd SRL.

SimaInvest SRL solicită clientului AviProd SRL achitarea unui avans în procent de 50% din valoarea produselor finite ce urmează a fi livrate în luna octombrie și se emite factura de avans.

În luna următoare se livrează produsele conform contractului încheiat și se întocmește factură la final.

Tot în cursul lunii februarie, SimaInvest SRL a primit o comandă pentru o livrare intracomunitară de utilaje de la o altă persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în Ungaria. Clientul din Ungaria transmite societății din România codul său de TVA.

Societatea VitaShop dorește să încaseze contravaloarea bunurilor integral, anterior vânzării, livrarea urmând a fi efectuată peste 2 luni.

De asemenea, SimaInvest SRL plătește un avans în luna martie pentru o achiziție de materii prime din Polonia, care urmează să fie livrate în aprilie. Furnizorul nu emite factură de avans.

Stabilim care este tratamentul aplicabil acestor avansuri, atât din punct de vedere contabil, cât și din punctul de vedere al TVA.

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.

Dacă un client plătește o sumă înainte ca entitatea să transfere acestuia un bun sau un serviciu, în momentul încasării, entitatea înregistrează o datorie față de client. În acest caz, datoria față de client reprezintă obligația entității de a transfera clientului bunurile sau serviciile pentru care a încasat suma respectivă.

Sumele încasate cu titlu de avans se înregistrează ca o datorie față de client (contul 419 «Clienți – creditori»). Entitatea scoate din evidență acea datorie și recunoaște venituri atunci când transferă bunurile sau serviciile respective și, prin urmare, își îndeplinește obligația contractuală.

Avansurile plătite furnizorilor se evidențiază cu ajutorul contului 409 „Furnizori – debitori”, dezvoltat pe conturi sintetice de gradul II astfel:

- 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)

Avansurile primite de la clienți se evidențiază în contabilitate cu ajutorul contului 419 „Clienți – creditori” (P).

Important!

Avansurile acordate sau primite în valută sau în lei cu plata în funcție de cursul unei valute, înregistrate în conturile 409 „Furnizori – debitori” și 419 „Clienți – creditori”, nu fac obiectul evaluării în funcție de cursul valutar, la finele lunii, respectiv la finele exercițiului financiar.

Încasare avans și livrare bunuri către clientul din România

Potrivit art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, prin excepție de la prevederile art. 282 alin. (1), exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

Astfel, în cazul avansurilor încasate pentru operațiuni desfășurate pe teritoriul național, exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

- Înregistrarea facturii de avans emisă către beneficiarul din România:

4111	=	%
„Clienți”		419
		„Clienți – creditori”
		4427
		„TVA colectată”

- Încasarea avansului:

5121	=	4111
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”

- Emiterea facturii finale:

4111	=	%
„Clienți”		7015
		„Venituri din vânzarea produselor finite”
		4427
		„TVA colectată”

- Și regularizarea avansului, cu semnul minus:

4111	=	%
„Clienți”		419
		„Clienți – creditori”
		4427
		„TVA colectată”

În contabilitatea cumpărătorului AviProd SRL:

- Înregistrarea facturii de avans primite:

%	=	404
4093		„Furnizori de imobilizări”
„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”		
4426		
„TVA deductibilă”		

- Plata avansului se înregistrează:

404	=	5121
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”

● Înregistrarea facturii finale:

%	=	404
2131		„Furnizori de imobilizări”
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		
4426		
„TVA deductibilă”		

● Regularizarea avansului, cu semnul minus:

%	=	404
4093		„Furnizori de imobilizări”
„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”		
4426		
„TVA deductibilă”		

● Achitarea diferenței de plată se înregistrează:

404	=	5121
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”

Livrare intracomunitară de utilaje cu avans

Din punctul de vedere al TVA, se aplică tratamente fiscale diferite pentru avansurile încasate pentru operațiuni desfășurate pe teritoriul național față de avansurile încasate pentru operațiuni intracomunitare.

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, pct. 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 pct. 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.

Sfatul Consilierului

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

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

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

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.

- Încasare avans de la clientul din Ungaria – nu se întocmește factură de avans:

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	419 „Clienți – creditori”
--------------------------------------	---	------------------------------

- Se emite factura și se livrează utilajele:

4111 „Clienți”	=	7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”
-------------------	---	--

- Și regularizarea avansului, cu semnul minus, utilizând cursul valutar de la data încasării avansului:

4111 „Clienți”	=	419 „Clienți – creditori”
-------------------	---	------------------------------

- Cu înregistrarea diferențelor de curs valutar:

6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	=	4111 „Clienți”
--	---	-------------------

● Sau:

4111 „Clienți”	=	7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”
-------------------	---	--

Potrivit art. 292 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora, conform art. 270 alin. (9) din Codul fiscal.

Dacă ambele societăți participante la tranzacție au cod valid de TVA, pentru aplicarea scutirii este necesară justificarea transportului, conform art. 10 alin. (7)-(9) din Instrucțiunile de justificare a scutirii aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/ 2016, cu modificările și completările ulterioare, unde se face trimitere la art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/ 112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare.

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.

Achiziția materiilor prime din Polonia:

● Înregistrarea avansului plătit pentru achiziția materiilor prime din Polonia se efectuează utilizând următoarea formulă contabilă:

4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	5124 „Conturi la bănci în valută”
--	---	--------------------------------------

Potrivit art. 320 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2)-(4) și (6), trebuie să autofactureze suma avansurilor plătite în legătură cu operațiunile respective cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a plătit avansurile, în cazul în care persoana respectivă nu se află în posesia facturii emise de furnizor/prestator, cu excepția situației în care faptul generator de taxă a intervenit în aceeași lună, caz în care trebuie să autofactureze operațiunile respective (și nu avansul).

Observație!

Se întocmesc autofacturi pentru avansuri plătite numai pentru situația în care persoana este obligată la plata taxei în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2)-(4) și (6) din Codul fiscal. Nu se pot autofactura avansurile plătite pentru care persoana obligată la plata TVA este furnizorul (conform 307 alin. (1) din Codul fiscal) și nici avansurile plătite pentru achiziții intracomunitare.

Având în vedere că furnizorul nu a optat pentru emiterea facturii de avans, plata avansului nu generează exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată 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”).

- La primirea facturii, în luna următoare, odată cu livrarea materiilor prime se efectuează următoarele înregistrări contabile:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”
------------------------	---	--------------------

- Și:

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”
---------------------------	---	-------------------------

Potrivit instrucțiunilor de completare a formularului 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA depun declarația recapitulativă numai pentru lunile calendaristice în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice.

Exigibilitatea a intervenit integral la data emiterii facturii, deci achiziția se declară în formularul 390 depus pentru luna aprilie, până pe data de 25 mai.

Potrivit instrucțiunilor de completare a formularului 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, la rândul 5 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.

- Regularizarea avansului se înregistrează după formula contabilă, utilizând cursul valutar de la data plății avansului:

401 „Furnizori”	=	4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”
--------------------	---	---

Sfatul Consilierului

- Cu înregistrarea diferențelor de curs valutar:

6651	=	401
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		„Furnizori”

- Sau:

401	=	7651
„Furnizori”		„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”