

**Reglementare finală  
Aprilie 2024**

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## Revizuri ale Codului referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe

Republicat de:



**IESBA**

**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**



**Certificarea PIOB a**  
***documentului IESBA „Revizuirii ale Codului referitoare la***  
***planificarea fiscală și serviciile conexe”***

Public Interest Oversight Board (PIOB) a supravegheat procesul de normalizare pe parcursul întregului ciclu de elaborare a documentului *Revizuirii ale Codului referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe* („Standardele”) al International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

Recomandările și aspectele legate de interesul public, semnalate de PIOB și furnizate către IESBA pe parcursul procesului de normalizare, sunt disponibile pe website-ul PIOB.

IESBA a furnizat o declarație scrisă potrivit căreia Standardele au fost elaborate în conformitate cu procedura stabilită de comun acord și răspund interesului public, fiind fundamentate pe conceptele și principiile Cadrului general de interes public (PIF), care este implementat în procesul de normalizare și care este disponibil pe website-ul PIOB<sup>1</sup>.

PIOB consideră că Standardele au fost elaborate într-o manieră consecventă cu procedura stabilită de comun acord. PIOB consideră, de asemenea, că Standardele răspund interesului public, fiind fundamentate pe conceptele și principiile PIF.

---

<sup>1</sup> [https://piob.org/wp-content/uploads/2021/11/2020\\_15th-Anniversary.pdf](https://piob.org/wp-content/uploads/2021/11/2020_15th-Anniversary.pdf)

Acest document a fost elaborat și aprobat de [International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®).

## Despre IESBA

IESBA este un consiliu independent normalizator de standarde la nivel global. Misiunea IESBA este de a servi interesul public prin stabilirea unor standarde internaționale de etică (inclusiv privind independența), de înaltă calitate, ca fundament al comportamentului etic în afaceri și organizații și pentru încrederea publicului în informațiile financiare și nefinanciare care sunt fundamentale pentru buna funcționare și sustenabilitatea organizațiilor, piețelor financiare și economiilor din întreaga lume.

Împreună cu [International Auditing and Assurance Standards Board](#) (IAASB), IESBA face parte din [International Foundation for Ethics and Audit](#) (IFEA). [Public Interest Oversight Board](#) (PIOB) supraveghează activitățile IESBA și IAASB și receptivitatea interesului public față de aceste standarde.

Structurile și procesele care susțin operațiunile IESBA sunt facilitate de International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Drepturi de autor © aprilie 2024 ale International Federation of Accountants (IFAC). Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiunile, vă rugăm să consultați [pagina 28](#).

# REVIZUIRI ALE CODULUI REFERITOARE LA PLANIFICAREA FISCALĂ ȘI SERVICIILE CONEXE

## CUPRINS

---

SECȚIUNEA 280.....	5
ACTIVITĂȚILE DE PLANIFICARE FISCALĂ .....	5
Introducere.....	5
Dispoziții și materiale privind aplicarea .....	5
SECȚIUNEA 380.....	15
SERVICIILE DE PLANIFICARE FISCALĂ.....	15
Introducere.....	15
Dispoziții și materiale privind aplicarea .....	15
SECȚIUNEA 321 .....	26
DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE .....	27

---

## PARTEA 2 – PROFESIONIȘTI CONTABILI ANGAJAȚI

### SECȚIUNEA 280

#### ACTIVITĂȚILE DE PLANIFICARE FISCALĂ

##### Introducere

- 280.1 Profesioniștii contabili trebuie să respecte principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările.
- 280.2 Efectuarea activităților de planificare fiscală ar putea genera amenințări de interes propriu, de autorevizuire, de reprezentare sau de intimidare la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 280.3 Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele privind aplicarea relevante pentru implementarea cadrului general conceptual în legătură cu desfășurarea activităților de planificare fiscală. De asemenea, această secțiune îi impune unui profesionist contabil să respecte legile și reglementările fiscale relevante atunci când desfășoară astfel de activități.

##### Dispoziții și materiale privind aplicarea

###### Prevederi generale

###### *Rolul de interes public al profesioniștilor contabili în legătură cu activitățile de planificare fiscală*

- 280.4 A1 Profesioniștii contabili joacă un rol important în planificarea fiscală contribuind cu competența și experiența lor pentru a ajuta organizațiile angajatoare să-și îndeplinească obiectivele de planificare fiscală respectând în același timp legile și reglementările fiscale. Procedând astfel, contabilii contribuie la facilitarea unei funcționări mai eficiente și mai eficace a sistemului fiscal al unei jurisdicții, ceea ce este în interesul public.
- 280.4 A2 Organizațiile angajatoare au dreptul să-și organizeze afacerile în scopuri de planificare fiscală. Deși există diferite moduri de a atinge astfel de scopuri, organizațiile angajatoare au responsabilitatea de a plăti impozite conform legilor și reglementărilor fiscale relevante. În acest sens, rolul profesioniștilor contabili este de a-și utiliza competența și experiența pentru a-și ajuta organizațiile angajatoare să-și atingă obiectivele de planificare fiscală și să-și îndeplinească obligațiile fiscale. Totuși, atunci când contabilii oferă o astfel de asistență, aceasta ar putea implica anumite măsuri de reducere la minimum a impozitelor care, deși nu sunt interzise de legile și reglementările fiscale, ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 280.4 A3 În cele din urmă, este de competența unui tribunal, a unei instanțe sau a unui alt organism judecătoresc adecvat să stabilească dacă un angajament de planificare fiscală respectă legile și reglementările fiscale relevante.

###### *Descrierea activităților de planificare fiscală*

- 280.5 A1 Activitățile de planificare fiscală sunt activități de consultanță concepute pentru a ajuta o organizație angajatoare la planificarea sau structurarea afacerilor sale într-un mod eficient din punct de vedere fiscal.
- 280.5 A2 Activitățile de planificare fiscală acoperă o gamă largă de subiecte sau domenii. Exemplele de astfel de activități includ:

- Consilierea conducerii cu privire la structurarea operațiunilor internaționale ale organizației angajatoare pentru a-i reduce la minimum impozitele totale.
- Consilierea cu privire la structurarea angajamentelor referitoare la stabilirea prețurilor de transfer, luând în considerare orientările fiscale privind stabilirea prețurilor de transfer.
- Consilierea conducerii cu privire la utilizarea pierderilor într-un mod eficient din punct de vedere fiscal pentru organizația angajatoare.
- Consilierea organizației angajatoare cu privire la structurarea strategiei sale de distribuire a capitalului într-un mod eficient din punct de vedere fiscal.
- Consilierea conducerii cu privire la structurarea strategiei de remunerare a directorilor executivi a organizației angajatoare în vederea optimizării beneficiilor fiscale pentru organizația angajatoare.
- Consilierea unei organizații angajatoare nonprofit cu privire la modul de structurare a afacerii sale pentru a evita încălcarea statutului său nonprofit.
- Consilierea conducerii cu privire la structurarea investițiilor organizației angajatoare pentru a profita de stimulentele fiscale oferite de jurisdicții sau localități.

280.5 A3 Activitățile de planificare fiscală nu includ activitățile care sunt denumite, în general, de conformare fiscală sau de întocmire a declarațiilor fiscale, care sunt activități de asistare a organizației angajatoare în îndeplinirea obligațiilor sale de depunere, raportare, plată și a altor obligații conform legilor și reglementărilor fiscale. Cu toate acestea, în cazul în care o activitate fiscală cuprinde atât planificarea fiscală, cât și conformarea fiscală, partea care se referă la planificarea fiscală este acoperită de prezenta secțiune.

280.5 A4 Această secțiune se aplică indiferent de natura organizației angajatoare, inclusiv dacă aceasta este o entitate de interes public.

### Activități conexe

280.6 A1 Pot exista circumstanțe în care un profesionist contabil este implicat în efectuarea unei activități conexe pentru o organizație angajatoare care se bazează pe sau este legată de un angajament de planificare fiscală elaborat de un furnizor terț. În astfel de circumstanțe, dispozițiile prezentei secțiuni se aplică angajamentului de planificare fiscală aflat la bază.

280.6 A2 Exemplele de astfel de activități conexe includ:

- Asistarea organizației angajatoare în soluționarea unui litigiu cu autoritatea fiscală în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală.
- Reprezentarea organizației angajatoare în cadrul procedurilor administrative sau judiciare în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală.
- Implementarea angajamentului de planificare fiscală pentru organizația angajatoare.
- Consilierea organizației angajatoare cu privire la o achiziție a cărei evaluare depinde de angajamentul de planificare fiscală stabilit de țintă.

### Conformitatea cu legile și reglementările

280.7 A1 Această secțiune nu tratează evaziunea fiscală, care este ilegală.

### Legi și reglementări antifraudă

**R280.8** Atunci când există legi și reglementări, inclusiv cele care ar putea fi denumite norme antifraudă, care limitează sau interzic anumite angajamente de planificare fiscală, un profesionist

contabil trebuie să cunoască acele legi și reglementări și să consilieze organizația angajatoare în ceea ce privește respectarea acestora atunci când desfășoară activități de planificare fiscală.

#### *Neconformitatea cu legile și reglementările fiscale*

280.8 A1 Dacă, în cursul efectuării unei activități de planificare fiscală, un profesionist contabil sesizează o evaziune fiscală, sau o evaziune fiscală suspectată, ori alte neconformități sau neconformități suspectate cu legile și reglementările fiscale ale unei organizații angajatoare, ale conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanta sau altor persoane care lucrează pentru sau sub conducerea organizației angajatoare, se aplică dispozițiile și materialele privind aplicarea prezentate în Secțiunea 260.

#### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta ale organizației angajatoare**

280.9 A1 În ceea ce privește planificarea fiscală, conducerea, cu supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, are o serie de responsabilități, inclusiv:

- Să asigure faptul că activitățile fiscale ale organizației angajatoare se desfășoară în conformitate cu legile și reglementările fiscale relevante.
- Să mențină toate registrele și evidențele și să implementeze sistemele de control intern necesare pentru a-i permite organizației angajatoare să-și îndeplinească obligațiile de conformare fiscală.
- Să angajeze experți pentru a oferi consultanță cu privire la aspectele relevante ale angajamentului de planificare fiscală.
- Să decidă dacă să accepte și să implementeze recomandarea sau sfatul profesionistului contabil cu privire la un angajament de planificare fiscală.
- Să autorizeze depunerea declarațiilor fiscale ale organizației angajatoare și să gestioneze în timp util relația cu autoritățile fiscale relevante.
- Să le prezinte autorităților fiscale relevante astfel de informații după cum ar putea fi impus conform legilor și reglementărilor fiscale sau după cum ar putea fi necesar pentru a susține o poziție fiscală, inclusiv detaliile oricăror angajamente de planificare fiscală.
- Să prezinte în mod adecvat strategia fiscală, politicile fiscale sau alte aspecte fiscale în situațiile financiare sau în alte documente publice relevante în conformitate cu dispozițiile de raportare aplicabile.
- Să asigure faptul că angajamentele de planificare fiscală ale organizației angajatoare sunt consecvente cu orice strategie fiscală sau politici fiscale prezentate public.

#### **Responsabilitățile tuturor profesioniștilor contabili**

**R280.10** Ca parte a desfășurării unei activități de planificare fiscală pentru o organizație angajatoare, profesionistul contabil trebuie să înțeleagă natura activității de planificare fiscală, inclusiv:

- (a) Scopul, faptele și circumstanțele aferente angajamentului de planificare fiscală; și
- (b) Legile și reglementările fiscale relevante.

280.11 A1 Se așteaptă de la profesionistul contabil să aplice competența profesională și atenția cuvenită în conformitate cu Subsecțiunea 113 atunci când desfășoară o activitate de planificare fiscală.

De asemenea, se așteaptă de la contabil să aibă o minte curioasă și să exercite raționamentul profesional în conformitate cu Secțiunea 120 atunci când ia în considerare faptele și circumstanțele specifice legate de activitatea de planificare fiscală.

### **Baza pentru oferirea de recomandări sau consilierea în alt fel cu privire la un angajament de planificare fiscală**

- R280.12** Un profesionist contabil trebuie să ofere recomandări sau să consilieze în alt mod cu privire la un angajament de planificare fiscală pentru o organizație angajatoare numai în cazul în care contabilul a stabilit că există o bază credibilă în legi și reglementări pentru angajament.
- 280.12 A1 Determinarea măsurii în care există o bază credibilă implică exercitarea raționamentului profesional de către profesionistul contabil. Această determinare va varia de la o jurisdicție la alta pe baza legilor și reglementărilor relevante la momentul respectiv.
- 280.12 A2 În cazul în care profesionistul contabil stabilește că angajamentul de planificare fiscală nu are o bază credibilă în legi și reglementări, punctul R280.12 nu-l împiedică pe contabil să-i explice superiorului său ierarhic direct sau unei alte persoane responsabile din cadrul organizației angajatoare motivul său pentru determinarea sau consilierea cu privire la un angajament alternativ care are o bază credibilă.
- 280.12 A3 De asemenea, punctul R280.12 nu-l împiedică pe profesionistul contabil să ajute organizația angajatoare să remedieze sau să rectifice un angajament de planificare fiscală care nu are o bază credibilă. Un astfel de tip de activitate este o activitate conexă așa cum este descrisă la punctele 280.6 A1 și A2. Acest lucru include, de exemplu:
- Asistarea organizației angajatoare în restructurarea unui angajament de planificare fiscală cu scopul de a obține o bază credibilă ca parte a unei activități de soluționare a litigiilor fiscale.
  - Convenirea cu organizația angajatoare asupra unor modificări adecvate ale angajamentului de planificare fiscală pentru a obține o bază credibilă ca parte a reprezentării organizației angajatoare în cadrul procedurilor administrative sau judiciare.
- 280.12 A4 Exemplele de măsuri pe care un profesionist contabil le-ar putea lua pentru a stabili că există o bază credibilă în legătură cu un anumit angajament de planificare fiscală includ:
- Revizuirea faptelor și circumstanțelor relevante, inclusiv scopul și fondul economice ale angajamentului.
  - Evaluarea caracterului rezonabil al oricăror ipoteze.
  - Analizarea legislației fiscale relevante.
  - Analizarea procedurilor legislative care tratează intenția legislației fiscale relevante.
  - Consultarea literaturii relevante precum hotărârile judecătorești, revistele profesionale sau din industrie și deciziile sau îndrumările autorității fiscale.
  - Analizarea măsurii în care baza utilizată pentru angajamentul propus este o practică stabilă care nu a fost contestată de autoritățile fiscale relevante.
  - Luarea în considerare a probabilității ca angajamentul propus să fie acceptat de autoritățile fiscale relevante în cazul prezentării tuturor faptelor și circumstanțelor relevante.



- Consultarea cu consilierul juridic sau cu alți experți din cadrul sau din afara organizației angajatoare cu privire la interpretarea rezonabilă a legilor și reglementărilor fiscale relevante.
- Consultarea cu autoritățile fiscale relevante, după caz

**R280.13** În cazul în care profesionistul contabil ia cunoștință de circumstanțe care ar putea avea un impact asupra determinării anterioare a bazei credibile, contabilul trebuie să reevalueze validitatea acelei baze.

*Luarea în considerare a recomandării sau îndrumării generale privind planificarea fiscală*

**R280.14** Pe lângă faptul că trebuie să determine existența unei baze credibile pentru angajamentul de planificare fiscală, profesionistul contabil trebuie să-și exercite raționamentul profesional și să ia în considerare consecințele privind reputația, pe cele comerciale și pe cele economice mai ample care pot rezulta din modul în care părțile interesate ar putea percepe angajamentul.

280.14 A1 Consecințele privind reputația și cele comerciale ar putea avea legătură cu implicațiile personale sau de afaceri pentru organizația angajatoare sau cu implicațiile asupra reputației organizației angajatoare și a profesiei în urma unui litigiu prelungit cu autoritățile fiscale sau cu alte autorități relevante. Implicațiile pentru organizația angajatoare ar putea include publicitate negativă, costuri, amenzi sau sancțiuni, pierderea timpului alocat de conducere pe o perioadă de timp semnificativă și potențiale consecințe negative pentru organizația angajatoare.

280.14 A2 O conștientizare a consecințelor economice mai ample ar putea lua în considerare înțelegerea generală de către profesionistul contabil a mediului economic actual și a impactului angajamentului de planificare fiscală asupra bazei fiscale a jurisdicției sau a impacturilor aferente ale angajamentului asupra bazelor fiscale ale multiplelor jurisdicții în care organizația angajatoare își desfășoară activitatea.

**R280.15** În cazul în care, luând în considerare aspectele stabilite la punctul R280.14, profesionistul contabil decide să nu ofere recomandări sau alt tip de consiliere cu privire la angajamentul de planificare fiscală pe care organizația angajatoare ar dori să-l urmeze, contabilul trebuie să informeze conducerea și, dacă este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta în legătură cu acest aspect și să le explice baza pentru concluzia sa.

*Angajamente de planificare fiscală care implică mai multe jurisdicții*

280.16 A1 Pot exista circumstanțe în care un profesionist contabil devine conștient de faptul că o organizație angajatoare obține un beneficiu fiscal din contabilizarea aceleiași tranzacții în mai multe jurisdicții, mai ales dacă nu există un tratat fiscal între jurisdicții. În astfel de circumstanțe, deși este posibil ca organizația angajatoare să respecte legile și reglementările fiscale ale fiecărei jurisdicții, contabilul ar putea consilia conducerea să le prezinte autorităților fiscale relevante faptele și circumstanțele specifice și beneficiile fiscale obținute din tranzacție în diversele jurisdicții.

280.16 A2 Factorii relevanți pe care profesionistul contabil i-ar putea lua în considerare pentru a stabili dacă să facă sau nu o astfel de prezentare de informații includ:

- Importanța beneficiilor fiscale în jurisdicțiile relevante.

- Percepțiile părților interesate cu privire la organizația angajatoare dacă acestea ar cunoaște faptele și circumstanțele.
- Măsura în care există principii sau practici acceptate la nivel global sau național privind prezentarea unor situații similare autorităților fiscale din jurisdicțiile relevante.

### **Circumstanțe de incertitudine**

280.17 A1 În stabilirea măsurii în care există o bază credibilă pentru angajamentul de planificare fiscală, un profesionist contabil s-ar putea confrunta cu circumstanțe care generează incertitudine cu privire la măsura în care un angajament de planificare fiscală va fi în conformitate cu legile și reglementările fiscale relevante. O astfel de incertitudine face mai dificilă determinarea de către contabil a existenței unei baze credibile în legi și reglementări pentru angajamentul de planificare fiscală și, prin urmare, ar putea crea amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

280.17 A2 Circumstanțele care ar putea genera incertitudine includ:

- Dificultăți în stabilirea unei baze faptice adecvate.
- Dificultăți în stabilirea unei baze adecvate a ipotezelor.
- Lipsa de claritate a legilor și reglementărilor fiscale și a interpretării acestora, inclusiv:
  - Lacune în legile și reglementările fiscale.
  - Contestări ale hotărârilor judecătorești anterioare.
  - Legi și reglementări fiscale contradictorii în diferite jurisdicții în circumstanțe care implică tranzacții transfrontaliere.
  - Modele de afaceri inovatoare care nu sunt tratate de legile și reglementările fiscale actuale.
  - Decizii sau poziții recente ale instanțelor sau ale autorităților fiscale care pun la îndoială angajamente de planificare fiscală similare.
  - Complexitatea în ce privește interpretarea sau aplicarea legilor și reglementărilor fiscale din punct de vedere tehnic sau juridic.
  - Lipsa unui precedent legal, a unei decizii sau a unei poziții legale.
- Lipsa de claritate în ceea ce privește scopul și fondul economice ale angajamentului de planificare fiscală.
- Lipsa de claritate cu privire la beneficiarii finali ai angajamentului de planificare fiscală.

**R280.18** În cazul în care există incertitudine cu privire la măsura în care un angajament de planificare fiscală este sau va fi în conformitate cu legile și reglementările fiscale relevante, un profesionist contabil trebuie să discute despre incertitudine cu conducerea și, dacă este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernarea.

280.18 A1 Discuția are mai multe scopuri, inclusiv:

- Explicarea evaluării profesionistului contabil cu privire la probabilitatea ca autoritățile fiscale relevante să aibă un punct de vedere care să susțină angajamentul de planificare fiscală în cazul în care există o lipsă de claritate în interpretarea legilor și reglementărilor fiscale relevante.

- Luarea în considerare a oricăror ipoteze făcute atunci când se stabilește baza pentru oferirea consilierii în materie de planificare fiscală.
- Obținerea de la conducere și, dacă este cazul, de la persoanele responsabile cu guvernarea a oricăror informații suplimentare care ar putea reduce incertitudinea.
- Discutarea oricăror consecințe privind reputația, comerciale sau economice mai ample ca urmare a aplicării angajamentului de planificare fiscală.
- Discutarea potențialelor căi de acțiune pentru a atenua posibilitatea unor consecințe negative pentru organizația angajatoare, inclusiv luarea în considerare a prezentării informațiilor către autoritățile fiscale relevante.

### **Potențiale amenințări care decurg din efectuarea unei activități de planificare fiscală**

280.19 A1 Efectuarea unei activități de planificare fiscală pentru o organizație angajatoare ar putea crea o amenințare de interes propriu, de autorevizuire, de reprezentare sau de intimidare. De exemplu:

- Ar putea fi generată o amenințare de autorevizuire atunci când un profesionist contabil a efectuat recent o activitate de evaluare în scopuri fiscale pentru organizația angajatoare, al cărei rezultat este apoi utilizat ca bază sau reprezintă o intrare-cheie într-o activitate de planificare fiscală realizată pentru organizația angajatoare.
- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu atunci când perspectivele de avansare în carieră ale unui profesionist contabil depind de elaborarea unui angajament de planificare fiscală creativ pentru care interpretarea legilor și reglementărilor fiscale relevante este neclară.
- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu atunci când un profesionist contabil participă la o schemă de compensare cu stimulente afectată de elaborarea unui angajament de planificare fiscală de către contabil.
- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu atunci când un profesionist contabil deține informații confidențiale obținute din implicarea sa în formularea sau elaborarea de politici, legi sau reglementări fiscale pentru o agenție guvernamentală, iar informațiile confidențiale ar fi valoroase în consilierea organizației angajatoare a contabilului cu privire la angajamentele sale de planificare fiscală.
- Ar putea fi generate amenințări de interes propriu și de reprezentare atunci când un profesionist contabil susține poziția unei organizații angajatoare într-un angajament de planificare fiscală în legătură cu care contabilul a oferit anterior consiliere în fața unei autorități fiscale atunci când există indicii că este posibil ca angajamentul să nu aibă o bază credibilă în legi și reglementări.
- Ar putea fi generate amenințări de interes propriu și de intimidare atunci când un proprietar sau un lider dominant al organizației angajatoare exercită o influență semnificativă asupra elaborării unui anumit angajament fiscal, într-un mod care ar putea influența determinarea de către contabil a faptului că există o bază credibilă în legi și reglementări pentru angajament.
- Ar putea fi generate amenințări de interes propriu și de intimidare atunci când un profesionist contabil se confruntă cu o potențială concediere din cauza poziției pe care organizația angajatoare insistă să o adopte în ceea ce privește un angajament de planificare fiscală.

- 280.19 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Gradul de transparență în ceea ce privește tranzacția economică sau circumstanțele economice care se află la bază, inclusiv, după caz, identitatea beneficiarilor finali.
  - Măsura în care angajamentul de planificare fiscală are un scop și un fond economice clare pe baza tranzacției sau a circumstanțelor economice care se află la bază.
  - Natura și complexitatea tranzacției sau a circumstanțelor economice care se află la bază.
  - Complexitatea sau claritatea legilor și reglementărilor fiscale relevante.
  - Măsura în care profesionistul contabil știe sau are motive să creadă că angajamentul de planificare fiscală ar fi contrar intenției legislației fiscale relevante.
  - Numărul jurisdicțiilor implicate și natura regimurilor fiscale ale acestora.
  - Amploarea competenței și experienței profesionistului contabil în domeniile fiscale relevante.
  - Importanța potențialelor economii fiscale.
  - Natura și importanța oricăror stimulente oferite profesionistului contabil pentru a elabora angajamentul.
  - Măsura în care profesionistul contabil este conștient de faptul că angajamentul de planificare fiscală reflectă o practică stabilită care nu a fost contestată de autoritățile fiscale relevante.
  - Măsura în care se exercită presiuni asupra profesionistului contabil.
  - Gradul de urgență în implementarea angajamentului de planificare fiscală.
  - Măsura în care este vorba despre un angajament de planificare fiscală utilizat pentru mai mulți clienți cu puține modificări pentru circumstanțele specifice ale organizației angajatoare.
  - Cultura organizațională a organizației angajatoare.
- 280.19 A3 Exemplele de măsuri care ar putea elimina astfel de amenințări includ:
- Consilierea organizației angajatoare în vederea structurării angajamentului de planificare fiscală astfel încât acesta să fie consecvent cu o interpretare sau o decizie existentă emisă de autoritățile fiscale relevante.
  - Obținerea unei decizii anticipate din partea autorităților fiscale sau a altor autorități relevante, acolo unde este posibil.
  - Consilierea conducerii să nu aplice angajamentul de planificare fiscală.
- 280.19 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări includ:
- Stabilirea identității beneficiarilor finali.
  - Consilierea organizației angajatoare în vederea structurării angajamentului de planificare fiscală astfel încât acesta să se alinieze mai bine la scopul și fondul economice de bază.
  - Consilierea organizației angajatoare în vederea structurării angajamentului de planificare fiscală pe baza unei practici stabilite care în prezent nu face obiectul contestării din partea autorităților fiscale relevante sau despre care se știe că a fost acceptată de autoritățile fiscale relevante.

- Consultarea cu un consilier juridic sau cu un alt expert din cadrul sau din afara organizației angajatoare în domeniile fiscale relevante.
- Obținerea unei opinii de la un profesionist calificat corespunzător (cum ar fi un consilier juridic sau un alt profesionist contabil) cu privire la interpretarea legilor și reglementărilor fiscale relevante aplicate circumstanțelor specifice.
- Revizuirea de către un expert fiscal, care nu este implicat în alt mod în nicio activitate de planificare fiscală, a oricărei activități efectuate de către sau a oricărui concluzii la care a ajuns profesionistul contabil în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală.
- Asigurarea faptului că organizația angajatoare este pe deplin transparentă față de autoritățile fiscale relevante în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală, inclusiv obiectivele, aspectele comerciale și juridice și beneficiarii finali ai angajamentului de planificare fiscală.

280.19 A5 Exemplele de măsuri pe care un profesionist contabil le-ar putea lua pentru a stabili identitatea beneficiarilor finali includ:

- Efectuarea unor interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul sau din afara organizației angajatoare, ținând cont de principiul confidențialității.
- Revizuirea evidențelor fiscale, a situațiilor financiare și a altor evidențe corporative relevante ale organizației angajatoare.
- Cercetarea evidențelor publice relevante.

#### **Comunicarea bazei recomandării sau consilierii cu privire la planificarea fiscală**

**R280.20** Un profesionist contabil trebuie să explice conducerii și, dacă este cazul, persoanelor responsabile cu guvernarea baza pe care contabilul i-a recomandat organizației angajatoare un angajament de planificare fiscală sau a consiliat-o în alt mod cu privire la un angajament de planificare fiscală.

#### **Dezacordul cu privire la angajamentul de planificare fiscală**

**R280.21** În cazul în care profesionistul contabil nu este de acord cu superiorul său ierarhic imediat sau cu altă persoană responsabilă din cadrul organizației angajatoare că un angajament de planificare fiscală pe care organizația angajatoare ar dori să îl pună în aplicare are o bază credibilă, contabilul trebuie:

- Să informeze superiorul ierarhic imediat sau o altă persoană responsabilă din cadrul organizației angajatoare și, dacă este cazul, persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la evaluarea sa;
- Să le comunice potențialele consecințe ale aplicării angajamentului; și
- Să le recomande să nu pună în aplicare angajamentul.

**R280.22** În cazul în care superiorul ierarhic imediat sau o altă persoană responsabilă din cadrul organizației angajatoare decide să pună în aplicare angajamentul de planificare fiscală în ciuda avizului contrar al profesionistului contabil, contabilul trebuie să ia în considerare:

- Luarea unor măsuri pentru ca detaliile angajamentului și diferența de opinii să-i fie comunicate persoanei care are următorul nivel superior de autoritate în cadrul organizației angajatoare și, dacă este cazul, persoanelor responsabile cu guvernarea;

- (b) Consilierea organizației angajatoare să le prezinte autorităților fiscale relevante informațiile complete ale angajamentului; și
- (c) Comunicarea detaliilor angajamentului și a diferenței de opinii auditorului extern al organizației angajatoare, dacă este cazul.

280.22 A1 Ca urmare a răspunsului superiorului ierarhic imediat sau al altei persoane responsabile din cadrul organizației angajatoare la recomandarea profesionistului contabil, acesta ar putea, de asemenea, să analizeze dacă este necesar să demisioneze din organizația angajatoare.

280.22 A2 Multe organizații angajatoare au stabilite protocoale și proceduri cu privire la modul în care sunt sesizate preocupările etice sau de altă natură la nivel intern. Aceste protocoale și proceduri includ, de exemplu, o politică în materie de etică sau un mecanism de raportare a neregulilor intern. Astfel de protocoale și proceduri ar putea permite ca problemele să fie raportate în mod anonim prin canalele desemnate.

### Documentarea

280.23 A1 Atunci când efectuează o activitate de planificare fiscală, un profesionist contabil este încurajat să documenteze în timp util:

- Scopul, circumstanțele și fondul angajamentului de planificare fiscală.
- Identitatea beneficiarilor finali.
- Natura oricăror incertitudini.
- Analiza, direcțiile de acțiune luate în considerare, raționamentele făcute și concluziile formulate ale contabilului în consilierea organizației angajatoare cu privire la elaborarea angajamentului de planificare fiscală.
- Rezultatele discuțiilor cu superiorul ierarhic imediat al contabilului și cu nivelurile adecvate ale conducerii, persoanele responsabile cu guvernanta și alte părți.
- Răspunsul superiorului ierarhic imediat al contabilului, al conducerii și, după caz, al persoanelor responsabile cu guvernanta în ceea ce privește consilierea contabilului.
- Orice dezacord cu superiorul ierarhic imediat al contabilului, cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta.

280.23 A2 Întocmirea unei astfel de documentații îl ajută pe contabil:

- Să ia în considerare consecințele privind reputația, comerciale și economice mai ample care pot rezulta din modul în care părțile interesate ar putea percepe angajamentul.
- Să-și elaboreze analiza privind faptele, circumstanțele, legile și reglementările fiscale relevante și orice ipoteze făcute sau modificate.
- Să înregistreze baza raționamentelor profesionale în momentul în care acestea au fost făcute sau modificate.
- Să susțină poziția dacă angajamentul de planificare fiscală este contestat de autoritățile fiscale relevante.
- Să demonstreze că s-a conformat dispozițiilor din prezenta secțiune.

## PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI

### SECȚIUNEA 380

#### SERVICIILE DE PLANIFICARE FISCALĂ

##### Introducere

- 380.1 Profesioniștii contabili trebuie să respecte principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările.
- 380.2 Furnizarea serviciilor de planificare fiscală ar putea genera amenințări de interes propriu, de autovizuire, de reprezentare sau de intimidare la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 380.3 Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele privind aplicarea relevante pentru implementarea cadrului general conceptual în legătură cu prestarea serviciilor de planificare fiscală. De asemenea, această secțiune îi impune unui profesionist contabil să respecte legile și reglementările fiscale relevante atunci când furnizează astfel de servicii.

##### Dispoziții și materiale privind aplicarea

###### Prevederi generale

###### *Rolul de interes public al profesioniștilor contabili în legătură cu serviciile de planificare fiscală*

- 380.4 A1 Profesioniștii contabili joacă un rol important în planificarea fiscală contribuind cu competența și experiența lor pentru a-i ajuta pe clienți să-și îndeplinească obiectivele de planificare fiscală respectând în același timp legile și reglementările fiscale. Procedând astfel, contabilii contribuie la facilitarea unei funcționări mai eficiente și mai eficace a sistemului fiscal al unei jurisdicții, ceea ce este în interesul public.
- 380.4 A2 Clienții au dreptul să-și organizeze afacerile în scopuri de planificare fiscală. Deși există diferite moduri de a atinge astfel de scopuri, clienții au responsabilitatea de a plăti impozite conform legilor și reglementărilor fiscale relevante. În acest sens, rolul profesioniștilor contabili este de a-și utiliza competența și experiența pentru a-și ajuta clienții să-și atingă obiectivele de planificare fiscală și să-și îndeplinească obligațiile fiscale. Totuși, atunci când contabilii oferă o astfel de asistență, aceasta ar putea implica anumite măsuri de reducere la minimum a impozitelor care, deși nu sunt interzise de legile și reglementările fiscale, ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 380.4 A3 În cele din urmă, este de competența unui tribunal, a unei instanțe sau a unui alt organism judecătoresc adecvat să stabilească dacă un angajament de planificare fiscală respectă legile și reglementările fiscale relevante.

###### *Descrierea serviciilor de planificare fiscală*

- 380.5 A1 Serviciile de planificare fiscală sunt servicii de consultanță concepute pentru a ajuta un client, fie o persoană, fie o entitate, la planificarea sau structurarea afacerilor sale într-un mod eficient din punct de vedere fiscal.
- 380.5 A2 Serviciile de planificare fiscală acoperă o gamă largă de subiecte sau domenii. Exemplele de astfel de servicii includ:
- Consilierea unei persoane pentru a-și structura afacerile fiscale în vederea atingerii obiectivelor de investiții, de pensionare sau de planificare a patrimoniului.



- Consilierea proprietarului unei afaceri individuale cu privire la structurarea proprietății și a venitului din afacere în vederea minimizării impozitelor sale totale.
- Consilierea unei entități cu privire la structurarea operațiunilor sale internaționale în vederea minimizării impozitelor sale totale.
- Consilierea cu privire la structurarea angajamentelor referitoare la stabilirea prețurilor de transfer, luând în considerare orientările fiscale privind stabilirea prețurilor de transfer.
- Consilierea cu privire la utilizarea pierderilor într-un mod eficient din punct de vedere fiscal.
- Consilierea unei entități cu privire la structurarea strategiei sale de distribuire a capitalului într-un mod eficient din punct de vedere fiscal.
- Consilierea unei entități cu privire la structurarea strategiei de remunerare a directorilor executivi în vederea optimizării beneficiilor fiscale.

380.5 A3 Serviciile de planificare fiscală nu includ serviciile care sunt denumite, în general, de conformare fiscală sau de întocmire a declarațiilor fiscale, care sunt servicii de asistare a clientului în îndeplinirea obligațiilor sale de depunere, raportare, plată și a altor obligații conform legilor și reglementărilor fiscale. Cu toate acestea, în cazul în care un serviciu fiscal cuprinde atât planificarea fiscală, cât și conformarea fiscală, partea care se referă la planificarea fiscală este acoperită de prezenta secțiune.

380.5 A4 Această secțiune se aplică indiferent de natura clientului, inclusiv dacă acesta este o entitate de interes public.

### **Servicii conexe**

380.6 A1 Pot exista circumstanțe în care un profesionist contabil este contractat pentru a presta un serviciu conex pentru un client care se bazează pe sau este legat de un angajament de planificare fiscală elaborat de client sau de un furnizor terț. În astfel de circumstanțe, dispozițiile prezentei secțiuni se aplică angajamentului de planificare fiscală aflat la bază.

380.6 A2 Exemplele de astfel de servicii conexe includ:

- Asistarea clientului în soluționarea unui litigiu cu autoritatea fiscală în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală.
- Reprezentarea clientului în cadrul procedurilor administrative sau judiciare în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală.
- Implementarea angajamentului de planificare fiscală pentru client.
- Consilierea clientului cu privire la o achiziție a cărei evaluare depinde de angajamentul de planificare fiscală stabilit de țintă.
- Consilierea clientului cu privire la planificarea patrimoniului pe baza unui angajament de planificare fiscală stabilit pentru afacerea clientului.

### **Conformitatea cu legile și reglementările**

380.7 A1 Această secțiune nu tratează evaziunea fiscală, care este ilegală.

#### *Legi și reglementări antifraudă*

**R380.8** Atunci când există legi și reglementări, inclusiv cele care ar putea fi denumite norme antifraudă, care limitează sau interzic anumite angajamente de planificare fiscală, un profesionist



contabil trebuie să cunoască acele legi și reglementări și să-l consilieze pe client în ceea ce privește respectarea acestora atunci când prestează servicii de planificare fiscală.

#### *Neconformitatea cu legile și reglementările fiscale*

380.8 A1 Dacă, în cursul prestării serviciilor de planificare fiscală, un profesionist contabil sesizează o evaziune fiscală sau o evaziune fiscală suspectată, ori alte neconformități sau neconformități suspectate cu legile și reglementările fiscale ale unui client, ale conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanta sau altor persoane care lucrează pentru sau sub conducerea clientului, se aplică dispozițiile și materialele privind aplicarea prezentate în Secțiunea 360.

#### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta**

380.9 A1 În ceea ce privește planificarea fiscală, conducerea, cu supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, are o serie de responsabilități, inclusiv:

- Să asigure faptul că activitățile fiscale ale clientului se desfășoară în conformitate cu legile și reglementările fiscale relevante.
- Să mențină toate registrele și evidențele și să implementeze sistemele de control intern necesare pentru a-i permite clientului să-și îndeplinească obligațiile de conformare fiscală.
- Să pună la dispoziție toate faptele și alte informații relevante necesare pentru a-i permite profesionistului contabil să presteze serviciul de planificare fiscală.
- Să angajeze experți pentru a oferi consultanță cu privire la aspectele relevante ale angajamentului de planificare fiscală.
- Să decidă dacă să accepte și să implementeze recomandarea sau sfatul profesionistului contabil cu privire la un angajament de planificare fiscală.
- Să autorizeze depunerea declarațiilor fiscale ale clientului și să asigure faptul că orice aspecte invocate de către autoritățile fiscale relevante sunt tratate în timp util.
- Să le prezinte autorităților fiscale relevante astfel de informații după cum ar fi impus conform legilor și reglementărilor fiscale sau după cum ar putea fi necesar pentru a susține o poziție fiscală, inclusiv detaliile oricăror angajamente de planificare fiscală.
- Să prezinte în mod adecvat strategia fiscală, politicile fiscale sau alte aspecte fiscale în situațiile financiare sau în alte documente publice relevante în conformitate cu dispozițiile de raportare aplicabile.
- Să asigure faptul că angajamentele de planificare fiscală ale clientului sunt consecvente cu orice strategie fiscală sau politici fiscale prezentate public.

#### **Responsabilitățile tuturor profesioniștilor contabili**

**R380.10** Ca parte a prestării unui serviciu de planificare fiscală, un profesionist contabil trebuie să înțeleagă natura misiunii, inclusiv:

- (a) Cunoașterea și înțelegerea clientului, ale proprietarilor, conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta ai acestuia, precum și ale activităților sale comerciale;
- (b) Scopul, faptele și circumstanțele aferente angajamentului de planificare fiscală; și
- (c) Legile și reglementările fiscale relevante.

- 380.10 A1 Dispozițiile și materialele privind aplicarea din Secțiunea 320 se aplică în ceea ce privește acceptarea clientului și a misiunii.
- 380.10 A2 Un profesionist contabil ar putea fi angajat să ofere o a doua opinie cu privire la un angajament de planificare fiscală. În plus față de dispozițiile din această secțiune, dispozițiile și materialele privind aplicarea din Secțiunea 321 se aplică, de asemenea, în astfel de circumstanțe.
- 380.11 A1 Se așteaptă de la profesionistul contabil să aplice competența profesională și atenția cuvenită în conformitate cu Subsecțiunea 113 atunci când prestează un serviciu de planificare fiscală. De asemenea, se așteaptă de la contabil să aibă o minte curioasă și să exercite raționamentul profesional în conformitate cu Secțiunea 120 atunci când ia în considerare faptele și circumstanțele specifice legate de serviciul de planificare fiscală.

### **Baza pentru oferirea de recomandări sau consilierea în alt fel cu privire la un angajament de planificare fiscală**

- R380.12** Un profesionist contabil trebuie să-i ofere recomandări sau să îl consilieze în alt mod pe un client cu privire la un angajament de planificare fiscală numai în cazul în care contabilul a stabilit că există o bază credibilă în legi și reglementări pentru angajament.
- 380.12 A1 Determinarea măsurii în care există o bază credibilă implică exercitarea raționamentului profesional de către profesionistul contabil. Această determinare va varia de la o jurisdicție la alta pe baza legilor și reglementărilor relevante la momentul respectiv.
- 380.12 A2 În cazul în care profesionistul contabil stabilește că angajamentul de planificare fiscală nu are o bază credibilă în legi și reglementări, punctul R380.12 nu-l împiedică pe contabil să-i explice clientului motivul său pentru determinarea sau consilierea cu privire la un angajament alternativ care are o bază credibilă.
- 380.12 A3 De asemenea, punctul R380.12 nu-l împiedică pe profesionistul contabil să fie angajat de client sau să-l ajute în alt mod pe client să remedieze sau să rectifice un angajament de planificare fiscală care nu are o bază credibilă. Un astfel de tip de serviciu este un serviciu conex așa cum este descris la punctele 380.6 A1 și A2. Acest lucru include, de exemplu:
- Asistarea clientului în restructurarea unui angajament de planificare fiscală cu scopul de a obține o bază credibilă ca parte a unui serviciu de soluționare a litigiilor fiscale.
  - Convenirea cu clientul asupra unor modificări adecvate ale angajamentului de planificare fiscală pentru a obține o bază credibilă ca parte a reprezentării clientului în cadrul procedurilor administrative sau judiciare.
- 380.12 A4 Exemplele de măsuri pe care un profesionist contabil le-ar putea lua pentru a stabili că există o bază credibilă în legătură cu un anumit angajament de planificare fiscală includ:
- Revizuirea faptelor și circumstanțelor relevante, inclusiv scopul și fondul economice ale angajamentului.
  - Evaluarea caracterului rezonabil al oricăror ipoteze.
  - Analizarea legislației fiscale relevante.
  - Analizarea procedurilor legislative care tratează intenția legislației fiscale relevante.

- Consultarea literaturii relevante precum hotărârile judecătorești, revistele profesionale sau din industrie și deciziile sau îndrumările autorității fiscale.
- Analizarea măsurii în care baza utilizată pentru angajamentul propus este o practică stabilită care nu a fost contestată de autoritățile fiscale relevante.
- Luarea în considerare a probabilității ca angajamentul propus să fie acceptat de autoritățile fiscale relevante în cazul prezentării tuturor faptelor și circumstanțelor relevante.
- Consultarea cu consilierul juridic sau cu alți experți din cadrul sau din afara firmei profesionistului contabil cu privire la interpretarea rezonabilă a legilor și reglementărilor relevante.
- Consultarea cu autoritățile fiscale relevante, după caz.

**R380.13** În cazul în care, pe parcursul misiunii, profesionistul contabil ia cunoștință de circumstanțe care ar putea avea un impact asupra determinării anterioare a bazei credibile, contabilul trebuie să reevalueze validitatea acelei baze.

*Luarea în considerare a recomandării sau îndrumării generale privind planificarea fiscală*

**R380.14** Pe lângă faptul că trebuie să determine existența unei baze credibile pentru angajamentul de planificare fiscală, profesionistul contabil trebuie să-și exercite raționamentul profesional și să ia în considerare consecințele privind reputația, pe cele comerciale și pe cele economice mai ample care pot rezulta din modul în care părțile interesate ar putea percepe angajamentul.

380.14 A1 Consecințele privind reputația și cele comerciale ar putea avea legătură cu implicațiile personale sau de afaceri pentru client sau cu implicațiile asupra reputației clientului și a profesiei în urma unui litigiu prelungit cu autoritățile fiscale sau cu alte autorități relevante. Implicațiile pentru client ar putea include publicitate negativă, costuri, amenzi sau sancțiuni, pierderea timpului alocat de conducere pe o perioadă de timp semnificativă și potențiale consecințe negative pentru afacerea clientului.

380.14 A2 O conștientizare a consecințelor economice mai ample ar putea lua în considerare înțelegerea generală de către profesionistul contabil a mediului economic actual și a impactului angajamentului de planificare fiscală asupra bazei fiscale a jurisdicției sau a impacturilor aferente ale angajamentului asupra bazelor fiscale ale multiplelor jurisdicții în care clientul își desfășoară activitatea.

**R380.15** În cazul în care, luând în considerare aspectele stabilite la punctul R380.14, profesionistul contabil decide să nu ofere recomandări sau alt tip de consiliere cu privire la un angajament de planificare fiscală pe care clientul ar dori să-l urmeze, contabilul trebuie să îl informeze pe client în legătură cu acest aspect și să explice baza pentru concluzia sa.

*Angajamente de planificare fiscală care implică mai multe jurisdicții*

380.16 A1 Pot exista circumstanțe în care un profesionist contabil devine conștient de faptul că un client obține un beneficiu fiscal din contabilizarea aceleiași tranzacții în mai multe jurisdicții, mai ales dacă nu există un tratat fiscal între jurisdicții. În astfel de circumstanțe, deși clientul este posibil să respecte legile și reglementările fiscale ale fiecărei jurisdicții, contabilul l-ar putea consilia pe client să le prezinte autorităților fiscale relevante faptele și circumstanțele specifice și beneficiile fiscale obținute din tranzacție în diversele jurisdicții.

380.16 A2 Factorii relevanți pe care profesionistul contabil i-ar putea lua în considerare pentru a stabili dacă să-l consilieze pe client să facă o astfel de prezentare de informații includ:

- Importanța beneficiilor fiscale în jurisdicțiile relevante.
- Percepțiile părților interesate cu privire la client dacă acestea ar cunoaște faptele și circumstanțele.
- Măsura în care există principii sau practici acceptate la nivel global sau național privind prezentarea unor situații similare autorităților fiscale din jurisdicțiile relevante.

### **Circumstanțe de incertitudine**

380.17 A1 În stabilirea măsurii în care există o bază credibilă pentru angajamentul de planificare fiscală, un profesionist contabil s-ar putea confrunta cu circumstanțe care generează incertitudine cu privire la măsura în care un angajament de planificare fiscală va fi în conformitate cu legile și reglementările fiscale relevante. O astfel de incertitudine face mai dificilă determinarea de către contabil a existenței unei baze credibile în legi și reglementări pentru angajamentul de planificare fiscală și, prin urmare, ar putea crea amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

380.17 A2 Circumstanțele care ar putea genera incertitudine includ:

- Dificultăți în stabilirea unei baze factice adecvate.
- Dificultăți în stabilirea unei baze adecvate a ipotezelor.
- Lipsa de claritate a legilor și reglementărilor fiscale și a interpretării acestora, inclusiv:
  - Lacune în legile și reglementările fiscale.
  - Contestări ale hotărârilor judecătorești anterioare.
  - Legi și reglementări fiscale contradictorii în diferite jurisdicții în circumstanțe care implică tranzacții transfrontaliere.
  - Modele de afaceri inovatoare care nu sunt tratate de legile și reglementările fiscale actuale.
  - Decizii sau poziții recente ale instanțelor sau ale autorităților fiscale care pun la îndoială angajamente de planificare fiscală similare.
  - Complexitatea în ce privește interpretarea sau aplicarea legilor și reglementărilor fiscale din punct de vedere tehnic sau juridic.
  - Lipsa unui precedent legal, a unei decizii sau a unei poziții legale.
- Lipsa de claritate în ceea ce privește scopul și fondul economice ale angajamentului de planificare fiscală.
- Lipsa de claritate cu privire la beneficiarii finali ai angajamentului de planificare fiscală.

**R380.18** În cazul în care există incertitudine cu privire la măsura în care un angajament de planificare fiscală este sau va fi în conformitate cu legile și reglementările fiscale relevante, un profesionist contabil trebuie să discute despre incertitudine cu clientul.

380.18 A1 Discuția are mai multe scopuri, inclusiv:

- Explicarea evaluării profesionistului contabil cu privire la probabilitatea ca autoritățile fiscale relevante să aibă un punct de vedere care să susțină angajamentul de planificare fiscală în cazul în care există o lipsă de claritate în interpretarea legilor și reglementărilor fiscale relevante.
- Luarea în considerare a oricăror ipoteze făcute atunci când se stabilește baza pentru oferirea consilierii în materie de planificare fiscală.
- Obținerea de la client a oricăror informații suplimentare care ar putea reduce incertitudinea.
- Discutarea oricăror consecințe privind reputația, comerciale sau economice mai ample ca urmare a aplicării angajamentului de planificare fiscală.
- Discutarea potențialelor căi de acțiune pentru a atenua posibilitatea unor consecințe negative pentru client, inclusiv luarea în considerare a prezentării informațiilor către autoritățile fiscale relevante.

### **Potențiale amenințări care decurg din furnizarea unui serviciu de planificare fiscală**

380.19 A1 Furnizarea unui serviciu de planificare fiscală pentru un client ar putea crea o amenințare de interes propriu, de autorevizuire, de reprezentare sau de intimidare. De exemplu:

- Ar putea fi generată o amenințare de autorevizuire atunci când un profesionist contabil a furnizat recent un serviciu de evaluare în scopuri fiscale pentru un client, al cărui rezultat este apoi utilizat ca bază sau reprezintă o intrare-cheie într-un serviciu de planificare fiscală realizat pentru client.
- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu atunci când un profesionist contabil are un interes financiar direct într-un client, iar contabilul este implicat în conceperea unui angajament de planificare fiscală care are un impact asupra situației financiare a clientului.
- Ar putea fi generate amenințări de interes propriu și de reprezentare atunci când un profesionist contabil promovează în mod activ o anumită poziție fiscală pe care un client trebuie să o adopte.
- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu atunci când un profesionist contabil deține informații confidențiale obținute din implicarea sa în formularea sau elaborarea de politici, legi sau reglementări fiscale pentru o agenție guvernamentală, iar informațiile confidențiale ar fi valoroase pentru contabil în consilierea altor clienți cu privire la angajamentele lor de planificare fiscală.
- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu atunci când un profesionist contabil acceptă un onorariu care ar putea fi perceput ca fiind excesiv pentru o misiune de elaborare a unui angajament de planificare fiscală pentru care interpretarea legilor și reglementărilor fiscale relevante este incertă sau neclară.
- Ar putea fi generate amenințări de interes propriu și de reprezentare atunci când un profesionist contabil susține poziția unui client într-un angajament de planificare fiscală în legătură cu care contabilul a oferit anterior consiliere în fața unei autorități fiscale atunci când există indicii că este posibil ca angajamentul să nu aibă o bază credibilă în legi și reglementări.
- Ar putea fi generate amenințări de interes propriu și de intimidare atunci când un profesionist contabil prestează servicii pentru un client care exercită o influență semnificativă asupra elaborării unui anumit angajament fiscal, într-un mod care ar putea influența

determinarea de către contabil a faptului că există o bază credibilă în legi și reglementări pentru angajament.

- Ar putea fi generate amenințări de interes propriu și de intimidare atunci când un profesionist contabil este amenințat cu retragerea din misiune sau cu concedierea din firma contabilului din cauza poziției pe care un client insistă să o adopte în ceea ce privește un angajament de planificare fiscală.

380.19 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Gradul de transparență al clientului, inclusiv, după caz, identitatea beneficiarilor finali.
- Măsura în care angajamentul de planificare fiscală are un scop și un fond economice clare pe baza tranzacției sau a circumstanțelor economice care se află la bază.
- Natura și complexitatea tranzacției sau a circumstanțelor economice care se află la bază.
- Complexitatea sau claritatea legilor și reglementărilor fiscale relevante.
- Măsura în care profesionistul contabil știe sau are motive să creadă că angajamentul de planificare fiscală ar fi contrar intenției legislației fiscale relevante.
- Numărul jurisdicțiilor implicate și natura regimurilor fiscale ale acestora.
- Amploarea competenței și experienței profesionistului contabil în domeniile fiscale relevante.
- Importanța potențialelor economii fiscale.
- Natura și valoarea onorariului pentru serviciul de planificare fiscală.
- Măsura în care profesionistul contabil este conștient de faptul că angajamentul de planificare fiscală reflectă o practică stabilită care nu a fost contestată de autoritățile fiscale relevante.
- Măsura în care clientul sau o altă parte exercită presiuni asupra profesionistului contabil.
- Gradul de urgență în implementarea angajamentului de planificare fiscală.
- Măsura în care este vorba despre un angajament de planificare fiscală utilizat pentru mai mulți clienți cu puține modificări pentru circumstanțele specifice ale clientului.
- Comportamentul anterior cunoscut sau reputația clientului, inclusiv cultura sa organizațională.

380.19 A3 Exemplele de măsuri care ar putea elimina astfel de amenințări includ:

- Îndrumarea clientului către un expert din afara firmei profesionistului contabil care are competența și experiența necesare pentru a-l consilia pe client cu privire la angajamentul de planificare fiscală.
- Consilierea clientului în vederea structurării angajamentului de planificare fiscală astfel încât acesta să fie consecvent cu o interpretare sau o decizie existentă emisă de autoritățile fiscale relevante.
- Obținerea unei decizii anticipate din partea autorităților fiscale sau a altor autorități relevante, acolo unde este posibil.
- Consilierea clientului să nu aplice angajamentul de planificare fiscală.

380.19 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări includ:

- Stabilirea identității beneficiarilor finali.
- Consilierea clientului în vederea structurării angajamentului de planificare fiscală astfel încât acesta să se alinieze mai bine la scopul și fondul economice de bază.
- Consilierea clientului în vederea structurării angajamentului de planificare fiscală pe baza unei practici stabilite care în prezent nu face obiectul contestării din partea autorităților fiscale relevante sau despre care se știe că a fost acceptată de autoritățile fiscale relevante.
- Consultarea cu un consilier juridic sau cu un alt expert din cadrul sau din afara firmei profesionistului contabil în domeniile fiscale relevante.
- Obținerea unei opinii de la un profesionist calificat corespunzător (cum ar fi un consilier juridic sau un alt profesionist contabil) cu privire la interpretarea legilor și reglementărilor fiscale relevante aplicate circumstanțelor specifice.
- Revizuirea de către o persoană adecvată, care nu este implicată în alt mod în prestarea serviciului de planificare fiscală, a oricărei activități efectuate de către sau a oricăror concluzii la care a ajuns profesionistul contabil în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală.
- Asigurarea faptului că clientul este pe deplin transparent față de autoritățile fiscale relevante în ceea ce privește angajamentul de planificare fiscală, inclusiv obiectivele, aspectele comerciale și juridice și beneficiarii finali ai angajamentului de planificare fiscală.

380.19 A5 Exemplele de măsuri pe care un profesionist contabil le-ar putea lua pentru a stabili identitatea beneficiarilor finali includ:

- Efectuarea unor interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității clientului.
- Efectuarea unor interviuri ale altor persoane din cadrul sau din afara firmei care au comunicat cu clientul, ținând cont de principiul confidențialității.
- Revizuirea evidențelor fiscale, a situațiilor financiare și a altor evidențe corporative relevante ale clientului.
- Investigarea registrelor în care este înregistrat clientul sau sunt înregistrate entitățile din cadrul structurii sale juridice cu privire la acționarii relevanți.
- Cercetarea evidențelor publice relevante.

### **Comunicarea bazei recomandării sau consilierii cu privire la planificarea fiscală**

**R380.20** Un profesionist contabil trebuie să explice baza pe care contabilul a recomandat sau a consiliat în alt mod cu privire la un angajament de planificare fiscală.

### **Dezacordul cu clientul**

**R380.21** În cazul în care profesionistul contabil nu este de acord că un angajament de planificare fiscală pe care un client ar dori să îl pună în aplicare are o bază credibilă, contabilul trebuie:

- (a) Să-l informeze pe client cu privire la baza evaluării sale;
- (b) Să-i comunice clientului potențialele consecințe ale aplicării angajamentului; și
- (c) Să-i recomande clientului să nu pună în aplicare angajamentul.



- R380.22** În cazul în care clientul decide să pună în aplicare angajamentul de planificare fiscală în ciuda avizului contrar al profesionistului contabil, contabilul trebuie să-l consilieze pe client:
- (a) Să comunice pe plan intern la nivelul corespunzător al conducerii detaliile angajamentului și diferența de opinii;
  - (b) Să ia în considerare realizarea unei prezentări complete a angajamentului către autoritățile fiscale relevante; și
  - (c) Să ia în considerare comunicarea detaliilor angajamentului și a diferenței de opinii auditorului extern, dacă este cazul.
- 380.22 A1 Ca parte a comunicării aspectelor prevăzute la punctele R380.21 și R380.22, un profesionist contabil ar putea considera adecvat să trateze aspectele relevante împreună cu persoanele responsabile cu guvernarea ale clientului.
- R380.23** Ca urmare a răspunsului clientului la recomandarea profesionistului contabil, contabilul trebuie să analizeze dacă este necesar să se retragă din misiune și din relația profesională.

### Produse sau angajamente de planificare fiscală elaborate de un terț

- R380.24** În cazul în care un client angajează un profesionist contabil pentru a-i oferi consultanță cu privire la un produs sau la un angajament de planificare fiscală elaborat de un terț, contabilul trebuie:
- (a) Să-l informeze pe client cu privire la orice relație profesională sau de afaceri pe care contabilul o are cu furnizorul terț; și
  - (b) Să aplice dispozițiile din prezenta secțiune în ceea ce privește produsul sau angajamentul de planificare fiscală.
- R380.25** Dacă un profesionist contabil recomandă sau trimite un client la un furnizor de servicii de planificare fiscală terț, contabilul trebuie să-l informeze pe client cu privire la orice relație profesională sau de afaceri pe care contabilul o are cu furnizorul terț.
- 380.25 A1 Prevederile acestei secțiuni nu se aplică în cazul în care profesionistul contabil doar recomandă sau trimite un client la un furnizor de servicii de planificare fiscală terț.
- 380.25 A2 Dacă un profesionist contabil primește un onorariu sau un comision de recomandare de la furnizorul terț, se aplică dispozițiile din Secțiunea 330.

### Documentarea

- 380.26 A1 Atunci când furnizează un serviciu de planificare fiscală, un profesionist contabil este încurajat să documenteze în timp util:
- Scopul, circumstanțele și fondul angajamentului de planificare fiscală.
  - Identitatea beneficiarilor finali.
  - Natura oricăror incertitudini.
  - Analiza, direcțiile de acțiune luate în considerare, raționamentele făcute și concluziile formulate ale contabilului în consilierea clientului cu privire la angajamentul de planificare fiscală.
  - Rezultatele discuțiilor cu clientul și cu alte părți.
  - Răspunsul clientului în ceea ce privește consilierea contabilului.
  - Orice dezacord cu clientul.



380.26 A2 Întocmirea unei astfel de documentații îl ajută pe contabil:

- Să ia în considerare consecințele privind reputația, comerciale și economice mai ample care pot rezulta din modul în care părțile interesate ar putea percepe angajamentul.
- Să-și elaboreze analiza privind faptele, circumstanțele, legile și reglementările fiscale relevante și orice ipoteze făcute sau modificate.
- Să înregistreze baza raționamentelor profesionale în momentul în care acestea au fost făcute sau modificate.
- Să susțină poziția dacă angajamentul de planificare fiscală este contestat de autoritățile fiscale relevante.
- Să demonstreze că s-a conformat dispozițiilor din prezenta secțiune.

**AMENDAMENTE CARE REZULTĂ LA COD**  
**(Evidențiate în comparație cu Codul existent)**

**PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI**

**SECȚIUNEA 321**

**FURNIZAREA UNEI A DOUA OPINII**

...

**Dispoziții și materiale privind aplicarea**

**Prevederi generale**

...

321.3 A1 Unui profesionist contabil i s-ar putea solicita să furnizeze o a doua opinie cu privire la aplicarea [legilor și reglementărilor fiscale și a](#) standardelor sau principiilor de contabilitate, audit, raportare sau a altor standarde sau principii în (a) circumstanțe specifice sau (b) tranzacții efectuate de o companie sau o entitate care nu este un client existent sau în numele acesteia. Ar putea fi generată, de exemplu, o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite dacă a doua opinie nu se bazează pe aceleași fapte pe care le-a deținut contabilul existent, predecesorul acestuia [sau un alt prestator de servicii](#) sau se bazează pe probe inadecvate.

...

321.3 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Obținerea unor informații de la contabilul existent sau de la predecesorul acestuia [ori de la alt prestator de servicii](#), cu permisiunea clientului.
- Descrierea limitărilor legate de orice opinie în comunicările cu clientul.
- Punerea la dispoziție a unei copii a opiniei contabilului existent sau a predecesorului acestuia [ori a altui prestator de servicii](#).

*Cazurile în care nu este acordată permisiunea de a comunica*

**R321.4** În cazul în care o entitate care solicită o a doua opinie de la un profesionist contabil nu-i va permite contabilului să comunice cu contabilul existent sau cu predecesorul acestuia [ori cu alt prestator de servicii](#), contabilul trebuie să stabilească măsura în care poate furniza cea de-a doua opinie solicitată.

...

## **DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**

- Secțiunea 280 va intra în vigoare pentru activitățile de planificare fiscală care încep după 30 iunie 2025.
- Secțiunea 380 și amendamentele care rezultă la Secțiunea 321 vor intra în vigoare pentru serviciile de planificare fiscală care încep după 30 iunie 2025.

### **Prevedere tranzitorie**

Pentru serviciile sau activitățile de planificare fiscală începute înainte de data intrării în vigoare de mai sus, astfel de servicii sau activități pot fi continuate și finalizate conform prevederilor existente ale Codului.

*Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*, proiectele de expunere, documentele consultative și alte publicații ale IESBA sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale IFAC.

IESBA, IFEA și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă pierderea respectivă este cauzată de neglijență sau din alte motive.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „*Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*”, „neconformitatea cu legile și reglementările”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC” și sigla IESBA sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări. „International Foundation for Ethics and Audit” și „IFEA” sunt mărci comerciale ale IFEA sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFEA în Statele Unite și în alte țări.

Drepturi de autor © aprilie 2024 ale International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare, cu excepția cazului în care documentul este utilizat în scop individual și necomercial. Contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Documentul *Reglementare finală – Revizuirile Codului referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe* al International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în aprilie 2024 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în februarie 2025 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a documentului *Reglementare finală – Revizuirile Codului referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe* a fost analizat de IFAC și traducerea a fost realizată în conformitate cu „*Declarația de politică – Politica de traducere a publicațiilor International Federation of Accountants*”. Textul aprobat al documentului *Reglementare finală – Revizuirile Codului referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe* este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Reglementare finală – Revizuirile Codului referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe* © aprilie 2024 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Reglementare finală – Revizuirile Codului referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe* © februarie 2025 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Final Pronouncement – Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services* (April 2024).

Contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.



**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F + (212) 286-9570  
[www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)