

INOVAREA PROCEDURII DE EXECUTARE SILITĂ ÎN MATERIE FISCALĂ PRIN INTRODUCEREA ÎN ROMÂNIA A MEDIERII ÎNTRE DEBITOR ȘI ORGANUL FISCAL. PROPUNERE DE LEGE FERENDA: REGLEMENTAREA ÎN ROMÂNIA A INSTITUȚIEI MEDIATORULUI FISCAL (MEDIATORUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE)

Dr. Arina DRAGODAN – Consilier juridic

Rezumat	Abstract
<p>În România asistăm la o premieră în ceea ce privește reglementarea medierii instituționale în materie fiscală. Astfel, la începutul anului 2019, legiuitorul român a reglementat în Codul de procedură fiscală¹ medierea în cadrul executării silite fiscale, o procedură distinctă de cea a medierii convenționale desfășurate prin intermediul mediatorilor, aceasta fiind o mediere specială, voluntară, între organul fiscal și debitorul-contribuabil, fără prezența unui terț independent, mediatorul.</p> <p>Instituția mediatorului fiscal sau a Ombudsmanului contribuabililor, respectiv a conciliatorului fiscal, există de mai mult timp în mai multe state ale Uniunii Europene și ale lumii. În astfel de țări, mediatorul fiscal a fost reglementat atât pentru a apăra cetățenii împotriva puterii administrațiilor fiscale, cât și pentru a ajuta autoritățile administrative să adapteze mai bine deciziile lor la noile cerințe ale vieții sociale.</p> <p>Raportat la situația actuală, cercetarea noastră a vizat și un studiu de drept comparat a reglementării medierii fiscale în câteva state: Franța, Belgia, Canada (cu o expunere amănunțită pentru cazul Franței), apreciind că România pentru a se alinia la standardele europene ar trebui să împrumute bunele practici, respectiv modelele statelor unde această instituție a dat rezultate.</p>	<p>In Romania, we have a first regarding the regulation of institutional mediation in fiscal matters. Thus, at the beginning of 2019, the Romanian legislator regulated in the Fiscal Procedure Code the mediation within the forced fiscal execution, a procedure distinct from the one of the conventional mediation carried out through the mediators, this being a special, voluntary mediation between the tax authority and the debtor-taxpayer, without the presence of an independent third party, the mediator.</p> <p>The institution of the tax mediator or the Taxpayer Ombudsman, respectively the tax conciliator, has existed for several years in several states of the European Union and of the world. In such countries, the tax mediator has been regulated both to defend citizens against the power of tax authorities and to help administrative authorities better adapt their decisions to the new demands of social life.</p> <p>Based on the current situation, our research also targeted a comparative law study of the regulation of tax mediation in several states: France, Belgium, Canada (with a detailed account for the case of France), considering that Romania in order to comply with European standards should borrow good practices, respectively, the models of the states where this institution has given results.</p>
<p style="text-align: center;">Cuvinte cheie:</p> <p>√ mediere, mediere fiscală, mediator fiscal, conciliator fiscal, executare silită, contribuabil, administrație fiscală</p>	<p style="text-align: center;">Keywords:</p> <p>√ mediation, tax mediation, tax mediator, tax conciliator, forced execution, taxpayer, tax authority</p>

I. Scurtă prezentare a instituției medierii în dreptul comun

În ceea ce privește definiția medierii, în literatura și legislația din lume nu există un consens general, ceea ce a făcut să se afirme că lipsa unei definiții clare atrage multe critici, dar și un entuziasm deopotrivă.²

¹ *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare

² Association for Conflict Resolution, Annual Conference 2003 – *The World of Conflict Resolution: a Mosaic of Possibilities, Session on Justice in Mediation*, Cardozo Journal of Conflict Resolution, spring 2004, p. 189

În materie civilă și comercială, Directiva 2008/52/CE³ a Parlamentului European și a Consiliului definește “medierea” ca fiind un proces structurat, indiferent cum este denumit sau cum se face referire la acesta, în care două sau mai multe părți într-un litigiu încearcă, din proprie inițiativă, să ajungă la un acord privind soluționarea litigiului dintre ele, cu asistența unui mediator. Acest proces poate fi inițiat de către părți, recomandat sau impus de instanță sau prevăzut de dreptul unui stat membru.

“Mediator” înseamnă orice terț chemat să conducă procesul de mediere într-o manieră eficientă, imparțială și competentă, indiferent de denumirea sau de profesia terțului în statul membru respectiv și de modul în care terțul a fost numit sau i s-a solicitat să efectueze medierea.

Această directivă se aplică, în cazul litigiilor transfrontaliere, în materie civilă și comercială, exceptând acele drepturi și obligații de care părțile nu pot dispune în conformitate cu legislația aplicabilă corespunzătoare. Directiva nu se aplică, în special, chestiunilor fiscale, vamale sau administrative și nici răspunderii statului pentru actele sau omisiunile sale în exercitarea autorității publice.

În România definiția legală dată medierii⁴ este aceea că reprezintă o modalitate de soluționare a conflictelor pe cale amiabilă, cu ajutorul unei terțe persoane specializate în calitate de mediator, în condiții de neutralitate, imparțialitate, confidențialitate și având liberul consimțământ al părților. Părțile au dreptul să își aleagă în mod liber mediatorul.

Medierea se bazează pe încrederea pe care părțile o acordă mediatorului, ca persoană aptă să faciliteze negocierile dintre ele și să le sprijine pentru soluționarea conflictului, prin obținerea unei soluții reciproc convenabile, eficiente și durabile.

Dacă legea nu prevede altfel, părțile, persoane fizice sau juridice, își pot soluționa conflictele de orice natură prin procedura medierii, chiar și după declanșarea unui proces în fața instanței de judecată.

Dovada participării la ședința de informare privind avantajele medierii se face printr-un certificat de informare eliberat de mediatorul care a realizat informarea.

Persoanele fizice sau persoanele juridice au dreptul de a-și soluționa disputele prin mediere atât în afara, cât și în cadrul procedurilor obligatorii de soluționare amiabilă a conflictelor prevăzute de lege.

Legiuitorul de drept comun a reglementat că nu pot face obiectul medierii drepturile strict personale, cum sunt cele privitoare la statutul persoanei, precum și orice alte drepturi de care părțile, potrivit legii, nu pot dispune prin convenție sau prin orice alt mod admis de lege.

În orice convenție ce privește drepturi asupra cărora părțile pot dispune, acestea pot introduce o clauză de mediere, a cărei validitate este independentă de validitatea contractului din care face parte.

Persoanele abilitate să recomande părților, respectiv părții pe care o reprezintă, soluționarea amiabilă a litigiului, respectiv a conflictului, prin procedura medierii, potrivit legii speciale sunt: judecătorul, procurorul, notarul public, avocatul, executorul judecătoresc și consilierul.

Prevederile Legii nr. 192/2006 privind medierea și organizarea profesiei de mediator sunt aplicabile și conflictelor din domeniul protecției consumatorilor, în următoarele cazuri: consumatorul invocă existența unui prejudiciu ca urmare a achiziționării unor produse sau servicii defectuoase, a nerespectării clauzelor contractuale ori a garanțiilor acordate, a existenței unor clauze abuzive cuprinse în contractele încheiate între consumatori și agenții economici ori a încălcării altor drepturi prevăzute de legislația națională sau a Uniunii Europene în domeniul protecției consumatorilor.

De asemenea, în litigiile dintre consumatori și comercianți în materie de consum, procedura medierii se aplică în mod corespunzător.

³ Directiva 2008/52/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 21 mai 2008 privind anumite aspecte ale medierii în materie civilă și comercială (JO L 136/24.5.2008), p. 3-8, articolul 3 literele a) și b)

⁴ Legea nr. 192/16.05.2006 privind medierea și organizarea profesiei de mediator (M.O. nr. 441/22.05.2006), cu modificările și completările ulterioare

Persoanele fizice sau juridice au dreptul de a-și soluționa disputele prin mediere atât în afara, cât și în cadrul procedurilor obligatorii de soluționare amiabilă a conflictelor prevăzute de lege.

În procesele și cererile în materie civilă și comercială, înainte de introducerea cererii de chemare în judecată, părțile pot încerca soluționarea litigiului prin mediere.

Există câteva **reguli legale** care au fost reglementate expres, respectiv:

- ✎ medierea reprezintă o activitate de interes public;
- ✎ medierea poate avea loc între două sau mai multe părți;
- ✎ părțile au dreptul să își aleagă în mod liber mediatorul;
- ✎ medierea se poate realiza de către unul sau mai mulți mediatori;
- ✎ în exercitarea atribuțiilor sale, mediatorul nu are putere de decizie în privința conținutului înțelegerii la care vor ajunge părțile, dar le poate îndruma să verifice legalitatea acesteia;

- ✎ părțile aflate în conflict se pot prezenta împreună la mediator. În cazul în care se prezintă numai una dintre părți, mediatorul, la cererea acesteia, va adresa celeilalte părți invitația scrisă, în vederea informării și acceptării medierii, stabilind un termen de cel mult 15 zile. Invitația se transmite prin orice mijloace care asigură confirmarea primirii textului. Partea solicitantă trebuie să furnizeze mediatorului datele necesare contactării celeilalte părți;

- ✎ în cazul imposibilității de prezentare a vreuneia dintre părțile convocate, mediatorul poate stabili, la cererea acesteia, o nouă dată în vederea informării și acceptării medierii. În cazul acceptării medierii, părțile în dispută și mediatorul trebuie să semneze un contract de mediere;

- ✎ dacă una dintre părți refuză, în scris, în mod explicit, medierea ori nu răspunde invitației ori nu se prezintă de două ori la rând la datele fixate pentru semnarea contractului de mediere, medierea se consideră neacceptată;

- ✎ contractul de mediere se încheie în formă scrisă, sub sancțiunea nulității absolute, între mediator, pe de o parte, și părțile aflate în conflict, pe de altă parte. Părțile aflate în conflict pot da procură specială unei alte persoane, în condițiile legii, pentru a încheia contractul de mediere;

- ✎ contractul de mediere constituie titlu executoriu cu privire la obligația părților de a achita onorariul scadent convenit mediatorului;

- ✎ medierea are loc, de regulă, la sediul mediatorului. Dacă este cazul, medierea se poate desfășura și în alte locuri convenite de mediator și de părțile aflate în conflict.

Contractul de mediere trebuie să cuprindă, sub sancțiunea anulării, următoarele clauze:

- a) identitatea părților aflate în conflict sau, după caz, a reprezentanților lor;
- b) menționarea tipului sau a obiectului conflictului;
- c) declarația părților că au fost informate de către mediator cu privire la mediere, efectele acesteia și regulile aplicabile;

- d) obligația mediatorului de a păstra confidențialitatea și decizia părților privind păstrarea confidențialității, după caz;

- e) angajamentul părților aflate în conflict de a respecta regulile aplicabile medierii;

- f) obligația părților aflate în conflict de a achita onorariul convenit mediatorului și cheltuielile efectuate de acesta pe parcursul medierii în interesul părților, precum și modalitățile de avansare și de plată a acestor sume, inclusiv în caz de renunțare la mediere sau de eșuare a procedurii, precum și proporția care va fi suportată de către părți, ținându-se cont, dacă este cazul, de situația lor socială. Dacă nu s-a convenit altfel, aceste sume vor fi suportate de către părți în mod egal;

- g) înțelegerea părților privind limba în care urmează să se desfășoare medierea;

- h) numărul de exemplare în care va fi redactat acordul în cazul în care acesta va fi în forma scrisă, corespunzător numărului părților semnatare ale contractului de mediere;

- i) obligația părților de a semna procesul-verbal întocmit de către mediator, indiferent de modul în care se va încheia medierea.

Închiderea procedurii de mediere

Procedura de mediere se încheie, după caz:

- ☒ prin încheierea unei înțelegeri între părți în urma soluționării conflictului;
- ☒ prin constatarea de către mediator a eșuării medierii;
- ☒ prin depunerea contractului de mediere de către una dintre părți.

La închiderea procedurii de mediere, în oricare dintre cazuri, mediatorul trebuie să întocmească un proces-verbal care se semnează de către părți, personal sau prin reprezentant, și de mediator, iar părțile primesc câte un exemplar original al procesului-verbal.

Când părțile aflate în conflict au ajuns la o înțelegere, se poate redacta un acord scris, care va cuprinde toate clauzele consimțite de acestea și care are valoarea unui înscris sub semnătură privată. Regula este că acordul părților este redactat de către mediator, cu excepția situațiilor în care părțile și mediatorul convin altfel, iar acest acord nu trebuie să cuprindă prevederi contrare legii și ordinii publice. În condițiile în care legea impune îndeplinirea unor condiții de fond și formă, legalitatea acordului de mediere poate fi verificată și atestată fie de avocații părților sau de către un notar public, în situația în care acestea au fost asistate pe parcursul procedurii de mediere, fie de un alt avocat sau notar public ales de mediator cu acordul părților.

O prevedere importantă introdusă recent de legiuitorul de drept comun este aceea că **acordul de mediere verificat și atestat de către avocații părților, de către notarul public sau de către un avocat sau notar public ales de mediator cu acordul părților este titlu executoriu.**

În cazul în care conflictul mediat vizează transferul dreptului de proprietate privind bunurile imobile, precum și al altor drepturi reale, partaje și cauze succesoriale, sub sancțiunea nulității absolute, acordul de mediere redactat de către mediator trebuie prezentat notarului public sau instanței de judecată, pentru ca acestea, având la bază acordul de mediere, să verifice condițiile de fond și de formă prin procedurile prevăzute de lege și să emită un act autentic sau o hotărâre judecătorească, după caz, cu respectarea procedurilor legale. Acordurile de mediere vor fi verificate cu privire la îndeplinirea condițiilor de fond și de formă, notarul public sau instanța de judecată, după caz, putându-le aduce modificările și completările corespunzătoare cu acordul părților.

O altă noutate introdusă prin Legea nr. 154/2019⁵ este instituirea în sarcina judecătorului, procurorului, notarului public, avocatului, executorului judecătoresc și consilierului juridic a **obligației de a recomanda părților, respectiv părții pe care o reprezintă, soluționarea amiabilă a litigiului, respectiv a conflictului, prin procedura medierii, potrivit legii speciale.**

Din definiția legală dată de legiuitor medierii, doctrina juridică⁶ a reținut următoarele caractere ale medierii:

- Medierea este o procedură facultativă de soluționare a conflictelor, părțile nefiind obligate să recurgă la mediere pentru a rezolva conflictul dintre ele, fie și ca o etapă prealabilă a judecării.
- Medierea este o procedură informală, fiind reglementată printr-un minimum de reguli și forme după care se desfășoară. Totodată, normele procedural imperative sunt puține la număr, fiind menite a garanta respectarea principiilor medierii.
- Medierea este o procedură amiabilă care urmărește soluționarea conflictelor prin intermediul negocierilor. Părțile nu încearcă să soluționeze conflictul de pe poziții adverse - așa cum este cazul judecării, ci de pe o poziție conciliatoare, bazată în principal pe cooperare. De altfel,

⁵ A se vedea art. 1 pct. 3 din Legea nr. 154/24.07.2019 pentru modificarea și completarea Legii nr. 192/2006 privind medierea și organizarea profesiei de mediator (M.O. nr. 623/26.07.2019), care a introdus alin. (6) în cadrul art. 2 din Legea nr. 192/2006: "(6) Judecătorul, procurorul, notarul public, avocatul, executorul judecătoresc și consilierul juridic recomandă părților, respectiv părții pe care o reprezintă soluționarea amiabilă a litigiului, respectiv a conflictului, prin procedura medierii, potrivit legii speciale".

⁶ Păncescu, F., G. – *Legea medierii și organizarea profesiei de mediator - comentarii și explicații*, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 5

această cooperare dintre părți este secretul unei medieri reușite. În același timp, acest caracter deosebit, încă o dată, medierea de arbitraj sau judecată, aceasta din urmă întemeindu-se pe contradictorialitate.

➤ Medierea presupune prezența unui terț. Un conflict poate fi soluționat de părțile implicate fie singure, pe cale amiabilă, fie cu ajutorul unei alte persoane. Prezența alături de părți a unui mediator reprezintă unul din elementele esențiale ale medierii întrucât, fără acesta, ele nu se pot media. Astfel, mediatorul poate egala balanța de putere dintre părți, care, de cele mai multe ori, este inegală datorită raportului de forțe, facilitând astfel o negociere, precum și o comunicare fructuoasă. Prezența sa face ca **medierea să se deosebească de alte forme amiable de soluționare a conflictelor, cum ar fi concilierea sau negocierea, unde părțile rezolvă conflictul și singure**. Principalele condiții ce trebuie îndeplinite de persoana mediatorului sunt cele privind imparțialitatea și neutralitatea sa.

De asemenea, medierea a fost considerată⁷ ca fiind o modalitate modernă de împăcare și o alternativă la justiție, prin care persoanele adverse, animate de dorința legitimă de a se reconcilia în afara sălii de judecată, se învoiesc în mod voluntar să recurgă la o negociere asistată de un terț calificat, privitoare la problemele care au cauzat și declanșat neînțelegerea.

Mediatorul este un terț, în general o persoană care nu este implicată direct sau indirect în dispută sau în aspectele substanțiale în chestiune. El este un factor critic în administrarea și rezolvarea conflictului, pentru că participarea unei persoane din afară oferă adesea părților perspective noi asupra problemelor care le divizează și procese mai eficiente de construire a relațiilor pentru dezvoltarea problemei.⁸

Pornind de la definiție și de la principiile medierii, se pot desprinde caracteristicile mediatorului⁹, și anume: este ales și acceptat de către părți, este neutru și imparțial, păstrează confidențialitatea, nu este judecător, nu are nicio putere în luarea deciziei cu privire la soluții și înțelegerea părților, nu stabilește adevărul despre cele întâmplate sau relațiile părților, are o atitudine corectă față de toți participanții în mediere și nu ține partea nimănui.

II. Reglementarea legală a medierii în cadrul procedurii de executare silită fiscală

În România, la începutul anului 2019, legiuitorul român a reglementat în Codul de procedură fiscală medierea în cadrul executării silite fiscale, o procedură distinctă de cea a medierii convenționale desfășurate prin intermediul mediatorilor, pe care am prezentat-o succint mai sus, dar în linii mari urmând acest model, aceasta fiind o mediere specială, voluntară, între organul fiscal și debitor, fără prezența unui terț independent, mediatorul.

Astfel, medierea în faza executării silite fiscale a fost reglementată, prin introducerea art. 230¹ în Codul de procedură fiscală, iar prin Ordin¹⁰ al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost aprobată procedura propriu-zisă de mediere, precum și documentele pe care debitorii trebuie să le prezinte în vederea susținerii situației economice și financiare.

Această procedură de mediere este voluntară, nefiind deci obligatorie, și se aplică debitorilor pentru care a fost demarată procedura de executare silită fiscală prin comunicarea somației și care, în termen de 15 zile de la comunicarea acesteia, depun la organele fiscale competente o notificare privind intenția de mediere. De la această dată se suspendă procedura de executa-

⁷ Șanța, M., Șanța, F. – *Împăcarea prin mediere. Îndreptar pe înțelesul tuturor în soluționarea conflictelor*, Ed. Universitas XXI, Iași, 2011, p. 59

⁸ Moore, C., W. – *The mediation process: Practical Strategies for Resolving Conflict*, 3rd edition revised, USA, 2003, p. 16, citat de Duțu, A. – *Aspecte ale reglementării medierii în România și în unele state membre ale Uniunii Europene*, Revista Română de Dreptul Muncii nr. 10/2013, p. 37-48

⁹ Duțu, A. – *Op. cit.*, p. 38

¹⁰ *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.757/28.06.2019 pentru aprobarea Procedurii de mediere, precum și a documentelor pe care debitorii le prezintă în vederea susținerii situației economice și financiare* (M.O. nr. 549/04.07.2019)

re silită pentru obligațiile respective, însă pe parcursul procedurii de mediere organul fiscal poate dispune măsuri asigurătorii.

De la data la care debitorul notifică organului fiscal intenția de mediere, se suspendă procedura de executare silită pentru obligațiile individualizate în somația pentru care a fost depusă notificarea, dar, pe parcursul procedurii de mediere organul fiscal poate dispune măsuri asigurătorii, legiuitorul reglementând că în cazul în care, după primirea notificării privind intenția de mediere, organul fiscal constată că există pericolul ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea, acesta poate dispune instituirea măsurilor asigurătorii, cu respectarea condițiilor și procedurilor legale în materie.

Obiectul procedurii de mediere între organul fiscal și debitor îl constituie obligațiile fiscale, amenzile de orice fel, precum și alte creanțe bugetare, individualizate în somația pentru care a fost depusă notificarea privind intenția de mediere.

Astfel că, așa cum s-a apreciat și de un alt autor¹¹, spre deosebire de medierea clasică, ce presupune încercarea de a rezolva o dispută legală în afara unei săli de judecată, unde elementul esențial este mediatorul, **medierea fiscală este un dialog cu *Fiscul* pe seama unor obligații de plată, în contextul oferit de situația economico-financiară a contribuabilului aflat la un pas de a fi executat silit.**

Așa cum dispune Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.757/2019, rezumând, procedura de mediere constă în:

☑ clarificarea situației obligațiilor înscrise în somație, dacă respectivul debitor are obiecții cu privire la acestea. În acest caz, debitorul trebuie să prezinte la întâlnirea organizată de organul fiscal orice documente și informații relevante pentru clarificarea obligațiilor fiscale înscrise în somație;

☑ analiza de către organul fiscal împreună cu debitorul a situației economice și financiare a debitorului în scopul identificării unor soluții optime de stingere a obligațiilor, inclusiv posibilitatea de a beneficia de înlesnirile la plată prevăzute de lege. În acest caz, în notificare debitorul trebuie să menționeze orice informații relevante privind situația economică și financiară, cum ar fi justificarea stării de dificultate generată de lipsa temporară de disponibilități bănești și argumentarea posibilității plăților într-o anumită perioadă de timp.

În termen de maximum 10 zile de la primirea notificării privind intenția de mediere a debitorului, organul fiscal are obligația să organizeze întâlnirea cu contribuabilul în vederea procedurii de mediere.

Debitorul are obligația de a se prezenta la locul, data și ora stabilite prin înștiințarea privind organizarea medierii. În situația în care debitorul nu se poate prezenta, din motive temeinic justificate, la data și ora stabilite în înștiințare, acesta, împreună cu organul fiscal, poate fixa de comun acord o altă dată și oră de organizare a întâlnirii în vederea realizării procedurii de mediere, cu respectarea termenului de 10 zile de la primirea notificării intenției de mediere.

Introducerea medierii în materie fiscală, prin reglementarea expresă a acesteia în Codul de procedură fiscală, a fost apreciată atât pozitiv, cât și negativ, de către specialiștii români.

Astfel, s-a apreciat că Guvernul României a făcut un pas bun în direcția disponibilității pentru dialog, comunicare și negociere prin reglementarea unei proceduri de mediere dintre autoritățile fiscale și contribuabili. Vestea mai puțin bună este că în acest film nu există niciun rol de mediator, procedura fiind, de fapt, una de negociere, “numai” că îi spune mediere. O dată în plus, pentru autorități, în anul 2019, nu este nicio diferență între negociere și mediere, fiind astfel reglementat un model inedit de mediere, “medierea fără mediator”.¹²

¹¹ Voiculescu, S. – *Vrei să intri într-o procedură de mediere cu Fiscul? Iată ce pași trebuie să urmezi*, 09.07.2019, https://www.avocatnet.ro/articol_51640/Vrei-s%C4%83-intri-intr-o-procedur%C4%83-de-mediare-cu-Fiscul-iat%C4%83-ce-pa%C8%99i-trebuie-s%C4%83-urmezi.html

¹² Gavrilă, C-tin-A. – *Medierea fără mediator*, 15.04.2019, <https://www.juridice.ro/636121/medierea-fara-mediator.html>

Critica adusă este argumentată de faptul că, existența unei a treia părți independente, mediatorul, cu rolul de a facilita comunicarea și negocierile dintre părți, este unul din elementele comune în varietatea de abordări cu privire la mediere și rolul mediatorului. Acest element lipsește din procedura de mediere fiscală. Cu alte cuvinte, dacă ne gândim la originile latine¹³ ale termenului “mediere”, în “procedura de mediere” fiscală, la mijloc, între organul fiscal și contribuabil nu este nimic și nimeni.¹⁴

Se propun și soluții, apreciindu-se că dacă este vorba doar de utilizarea incorectă a termenului “mediere” de către legiuitor, soluția este simplă, înlocuirea acestuia cu “negociere” și problema este rezolvată. În acest fel, negocierea ar fi regula, iar medierea devine un instrument care poate fi utilizat în cazul în care organul fiscal și contribuabilul decid că intervenția mediatorului ar putea fi utilă – puțin probabil, de altfel, în circumstanțele actuale. Sau rămâne procedura de mediere, dar cu atribuirea unui rol foarte clar pentru mediator.

“Procedura de mediere” fiscală poate să devină în timp “procedură de mediere” sau poate să fie denumită așa cum este de fapt, una de negociere. Desigur, chiar dacă va fi denumită o procedură de negociere, așa cum este descrisă de fapt în acest moment, părțile vor putea decide de la un caz la altul dacă doresc să beneficieze de facilitarea independentă a unui mediator, medierea fiind astfel o posibilitate.

Problema este că în contextul actual în care societatea încă nu înțelege corect ce este medierea, se poate contura percepția că mediatorul este reprezentantul statului, al instituției sau al părții mai puternice, în niciun caz o persoană independentă.¹⁵

Într-o altă opinie¹⁶, introducerea medierii fiscale a fost apreciată pozitiv, în sensul că, chiar dacă, în forma actuală a acestui mecanism, procedura de mediere lasă impresia mai mult a unui mecanism prin care contribuabilul să se lămurească cu privire la datoria sa și cu privire la șansele pe care le are să iasă din situația imposibilității de plată a celor trecute în somația de plată, discuția cu *Fiscul* poate fi folositoare pentru unii contribuabili.

În opinia noastră, medierea fiscală, ca instituție juridică, reglementată de legiuitor în Codul de procedură fiscală, este, de fapt, o procedură de negociere, fiind o cale amiabilă de soluționare pe cale extrajudiciară a neînțelegerii dintre contribuabili și organele fiscale, adică a stingerii voluntare a creanței fiscale, în cadrul executării silită fiscale.

În ceea ce ne privește, apreciem acest demers al legiuitorului fiscal ca fiind unul necesar, prin care administrația fiscală românească se aliniaza la standardele administrațiilor fiscale din Europa și din întreaga lume care au demult reglementată instituția medierii sau a concilierii și a mediatorului/conciliatorului fiscal.

Trebuie, totuși, avute în vedere și posibilele efecte negative ale medierii, și anume că există riscul ca medierea fiscală să fie folosită de contribuabili, persoane fizice sau persoane juridice, pentru amânarea măsurilor de executare silită pentru datoriile fiscale, și nu pentru a analiza de către organul fiscal împreună cu debitorul întinderea datoriilor și pentru a găsi cele mai bune soluții de stingere a acestora, inclusiv posibilitatea de a beneficia de înlesnirile la plată.

Ținând seama de faptul că efectul notificării intenției de mediere este suspendarea executării silită, contribuabilul va obține o amânare a măsurilor de executare silită, chiar dacă nu se prezintă la întâlnirea stabilită de organul fiscal de executare, în acest caz executarea silită continuându-se, de îndată, după întocmirea procesului-verbal de mediere. De asemenea, contribuabilul are posibilitatea de a solicita un alt termen pentru organizarea medierii, suspendarea executării silită continuând în acest fel.

¹³ Cuvântul “*mediere*” vine din limba latină, unde substantivul “*medium*” înseamnă “mijloc” sau “centru”, iar verbul “*mediare*” înseamnă “a fi în mijloc” sau “a împărți în centru”.

¹⁴ Gavrilă, C-tin-A. – *Op. cit.*

¹⁵ *Ibidem*

¹⁶ Voiculescu, S. – *Medierea fiscală: Care va fi rezultatul unor discuții cu Fiscul și cum l-ar putea ajuta pe contribuabil*, 03.07.2019, https://www.avocatnet.ro/articol_51598/Medierea-fiscal%C4%83-Care-va-fi-rezultatul-unor-discu%C8%9Bii-cu-Fiscul-%C8%99i-cum-l-ar-putea-ajuta-pe-contribuabil.html

De asemenea, și în cazul în care se acceptă eșalonarea la plată a datoriilor contribuabilului, medierea suspendă executarea silită până la momentul la care se depune documentația pentru eșalonare, în acest fel obținându-se un alt interval de timp.

O altă nemulțumire exprimată de specialiști¹⁷, cu privire la modul cum a fost reglementată procedura medierii de către legiuitor, este că în forma în care a intrat în legislația fiscală, la începutul anului 2019, medierea fiscală nu promite, în fapt, mai mult decât un dialog cu organele fiscale pe marginea datoriilor imputate. Principalul dezavantaj al acestei reglementări este că procedura nu poate conduce la micșorarea datoriilor pe care *Fiscul* le pretinde de la contribuabil, de exemplu. Astfel, medierea fiscală nu promite contribuabililor schimbarea unor aspecte ce țin de întinderea datoriilor, de exemplu. Dialogul cu *Fiscul* nu va aduce schimbări efective privind acele datorii, mai exact.

“Din păcate, este o formă lipsită de finalitate practică (...) Din păcate, *Fiscul* nu poate să influențeze în vreun fel cuantumul creanței, termenul de plată sau modalitățile de executare silită. Procedura nu promite, la acest moment, mai mult decât câștigarea unui interval suplimentar de timp pentru contribuabilii cu datorii la Fisc. În aceeași măsură, dacă ne uităm la reglementare ca la un prim pas făcut înspre alinierea cu alte state europene, unde astfel de proceduri există, atunci putem spera că se vor aduce și îmbunătățiri procedurii”¹⁸.

Cu privire la criticile aduse procedurii medierii, respectiv că această procedură nu are finalitate pentru că nu poate să influențeze în vreun fel cuantumul creanței fiscale, **apreciem că voința legiuitorului nu a fost de a scădea cuantumul creanței urmare medierii, ci prin intermediul medierii a dorit să prevină eventualele abuzuri ce ar fi putut fi săvârșite asupra unor contribuabili asupra cărora ar fi pornit executarea silită înainte ca aceștia să aibă posibilitatea de a clarifica situația obligațiilor fiscale înscrise în somație, oricând putând apărea erori.**

Așa cum este detaliată procedura medierii în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.757/2019, în cadrul întâlnirii dintre contribuabil și organul fiscal are loc clarificarea situației obligațiilor înscrise în somație, debitorul având posibilitatea de a face obiecții cu privire la acestea. Astfel, medierea ajută la punerea de acord între debitor și organul fiscal în legătură cu obligațiile fiscale înscrise în somație.

Debitorul are posibilitatea să pună la dispoziția organului fiscal orice documente, situația sa economică și financiară fiind analizată pe baza probelor aduse de contribuabil și a oricăror altor documente sau informații existente la nivelul organului fiscal.

Chiar dacă nu scade obligația fiscală, medierea facilitează identificarea soluțiilor optime de stingere a obligațiilor fiscale ale debitorului, inclusiv posibilitatea acestuia de a solicita înlesniri la plată, astfel că dacă se optează pentru această modalitate de stingere, debitorul nu mai este executat silit.

Mai mult, medierea în faza executării silite nu ar putea micșora cuantumul creanței fiscale care a fost calculată corect și individualizată printr-un titlu de creanță care nu a fost contestat. Pentru soluționarea pe cale amiabilă a plângerii contribuabilului cu privire la cuantumul creanței fiscale ar trebui să fie reglementată procedura medierii după momentul comunicării titlului de creanță. Or, legiuitorul a reglementat procedura medierii în faza executării silite, respectiv după comunicarea somației. Astfel că voința legiuitorului a fost de a mai da o șansă contribuabilului de a apela la procedura medierii în scopul conformării voluntare la plată, chiar după începerea executării silite.

¹⁷ Voiculescu, S. – *Dezavantajele medierii fiscale: Procedura actuală nu poate duce la modificarea datoriilor pretinse de Fisc*, 28.02.2019, https://www.avocatnet.ro/articol_50718/Dezavantajele-medierii-fiscale-Procedura-actual%C4%83-nu-poate-duce-la-modificarea-datoriilor-pretinse-de-Fisc.html

¹⁸ Emanuel Băncilă, partener, litigii și dispute fiscale la Radu și Asociații | EY Law, citat de Voiculescu, S. – *Dezavantajele medierii fiscale: Procedura actuală nu poate duce la modificarea datoriilor pretinse de Fisc*, 28.02.2019, https://www.avocatnet.ro/articol_50718/Dezavantajele-medierii-fiscale-Procedura-actual%C4%83-nu-poate-duce-la-modificarea-datoriilor-pretinse-de-Fisc.html

Ca urmare, medierea fiscală are o finalitate, și anume aceea a clarificării situației obligațiilor înscrise în somație și a obținerii dreptului de a beneficia de înlesniri la plată pentru stingerea voluntară a obligației fiscale.

Dacă se obțin înlesniri (eșalonări) la plată, se urmează dispozițiile din Codul de procedură fiscală, respectiv art. 184-209, iar organul fiscal competent emite o decizie de eșalonare la plată, cuantumul și termenele de plată a ratelor de eșalonare stabilindu-se prin grafice de eșalonare, parte integrantă din decizia de eșalonare la plată.

Pentru sumele care fac obiectul eșalonării la plată a obligațiilor fiscale nu începe sau se suspendă, după caz, procedura de executare silită, de la data comunicării deciziei de eșalonare la plată.

Probleme identificate în reglementarea actuală și propuneri de lege ferenda

Ținând seama de faptul că efectul notificării intenției de mediere este suspendarea executării silită, așa cum am menționat și mai sus, contribuabilul va obține o amânare a măsurilor de executare silită chiar dacă nu se prezintă la întâlnirea stabilită de organul fiscal de executare. Numai după întocmirea procesului-verbal de mediere executarea silită se continuă. De asemenea, în cazul în care nu se poate prezenta, contribuabilul are posibilitatea de a solicita un alt termen pentru organizarea medierii, suspendarea executării silită continuând în acest fel.

Procedura medierii nu limitează nici numărul de medieri, astfel că dacă în situația în care în termen de 15 zile de la finalizarea medierii, nu se stinge debitul sau nu se solicită înlesnirea la plată, organul fiscal continuă măsurile de executare silită. Dar, conform legii, în termen de 15 zile de la primirea somației, debitorul are dreptul să depună o notificare privind intenția sa de mediere. Astfel că, din nou, debitorul poate suspenda executarea silită printr-o nouă notificare de mediere.

În consecință, *de lege ferenda, propunem modificarea și completarea prevederilor art. 230¹ din Codul de procedură fiscală cu un nou alineat care să dispună că pentru aceleași obligații fiscale înscrise în somație, debitorul are dreptul să notifice organului fiscal intenția sa de mediere o singură dată.*

O altă chestiune care ridică probleme, este, în opinia noastră, aceea a **clarificării naturii juridice a procesului-verbal privind rezultatul medierii**. Legiuitorul fiscal a reglementat că rezultatul medierii, precum și soluțiile optime de stingere a obligațiilor fiscale se consemnează într-un proces-verbal. În formularul tip al acestui proces-verbal (încheiat în două exemplare, din care un exemplar se înmânează sau se transmite debitorului, după caz) reglementat în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.757/2019, se dispune la final că în cazul "în care nu este suspendată executarea silită, iar obligațiile fiscale nu sunt stinse ori debitorul nu solicită organului fiscal înlesniri la plată, potrivit legii, în termen de 15 zile de la încheierea procesului-verbal, măsurile de executare silită începute prin comunicarea somației continuă".

În cadrul procesului-verbal privind rezultatul medierii nu se prevede dacă acest act constituie titlu executoriu, însă înțelegem că neexecutarea acestuia și eșuarea medierii dă dreptul organului fiscal de a continua executarea silită.

Dar legiuitorul nu a dispus că, în situația neîndeplinirii voluntare a obligațiilor prevăzute în procesul-verbal de mediere, obligațiile înscrise în acesta pot fi duse la îndeplinire prin executare silită, în acest caz procesul-verbal de mediere constituind titlu executoriu.

Această chestiune a făcut obiectul dezbaterilor până de curând și în cazul acordului de mediere din dreptul comun, despre care nu exista o certitudine legală că este titlu executoriu. Însă, prin Legea nr. 154/2019 s-au completat prevederile Legii nr. 192/2006, reglementându-se expres că **acordul de mediere verificat și atestat de către avocații părților, de către notarul public sau de către un avocat sau notar public ales de mediator cu acordul părților este titlu executoriu.**

Ca urmare, **propunem, de lege ferenda, ca legiuitorul fiscal, după modelul legiuitorului de drept comun, să completeze prevederile alin. (4) al art. 230¹ din Codul de procedură fiscală cu o dispoziție expresă care să prevadă faptul că procesul-verbal privind rezulta-**

tul medierii este titlu executoriu. De asemenea, această prevedere ar trebui inserată și în formularul tip al acestui proces-verbal reglementat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

III. Medierea fiscală – studiu de drept comparat

1. Ce este medierea instituțională?

Cea mai simplistă definiție a medierii instituționale este aceea de a fi un mod alternativ de soluționare a litigiilor. Această procedură este utilizată pentru a se încerca evitarea acțiunilor în justiție și pentru soluționarea litigiilor individuale între persoane fizice sau juridice și companii sau instituții. Aceasta este gratuită, rapidă, accesibilă tuturor, intervenind atunci când se epuizează recursurile interne.

Așa cum a fost definită, medierea instituțională este o nouă formă de dialog între administrație și utilizatori (și uneori, între administrație și angajații săi), cât și între întreprinderile de servicii publice și clienții acestora. Este un loc de ascultare a tuturor partenerilor instituției sau a întreprinderii. Obiectivul său este de a îmbunătăți calitatea serviciilor și satisfacția utilizatorilor sau clienților.¹⁹

În majoritatea statelor din Uniunea Europeană și din lume există legiferată medierea instituțională, respectiv medierea gratuită, plătită de stat pentru cetățeni.

Astfel, multe instituții și companii de top au luat inițiativa de a stabili mediatori pentru a oferi o calitate mai bună a ascultării și a serviciilor pentru public.

Prin experiența lor, autoritatea lor morală și profesională, precum și prin independența pe care o au în cadrul instituției sau companiei, acești mediatori, terți imparțiali și independenți, au un dublu rol: nu numai că promovează soluționarea amiabilă a litigiilor, ci și ajută, în același timp, la prevenirea litigiilor prin recomandările lor pentru îmbunătățirea calității serviciului reclamat și creșterea satisfacției utilizatorilor de servicii publice.

Din dorința de a aduce un element de noutate în literatura juridică românească, cercetarea noastră a vizat o analiză a reglementării medierii fiscale (care este una dintre tipurile de mediere instituțională) în câteva state a căror limbă oficială este franceza (cu o expunere amănunțită pentru cazul Franței).

Medierea fiscală și instituția mediatorului fiscal sau a Ombudsmanului contribuabililor, respectiv a conciliatorului fiscal, există de mai mult timp în mai multe state ale Uniunii Europene și ale lumii. În astfel de țări, mediatorul fiscal a fost reglementat atât pentru a apăra cetățenii împotriva puterii administrațiilor fiscale, cât și pentru a ajuta autoritățile administrative să adapteze mai bine deciziile lor la noile cerințe ale vieții sociale.

În plus, printr-un raport anual pe care este obligat să îl transmită ministrului de finanțe, mediatorul/ombudsmanul/conciliatorul fiscal poate face propuneri și recomandări care ulterior, dacă sunt acceptate, pot fi preluate în legislația națională.

2. Mediatorul fiscal în Franța

Mediatorul ministerelor economice și financiare²⁰, denumit și Mediatorul de la Bercy, a fost creat prin Decretul nr. 612 din 26 aprilie 2002, publicat în Jurnalul Oficial al Franței din 28 aprilie 2002.

Serviciul Mediatorului este un serviciu administrativ central autonom al ministerelor economice și financiare, compus din aproximativ cincisprezece persoane și este organizat în jurul mediatorului. Acesta este situat în Caen și Paris-Bercy.

¹⁹ Le Club des Médiateurs de Services au Public – *La charte des mediateurs du service public*, 2004, p. 3, ftp://trf.education.gouv.fr/pub/edutel/syst/mediateur/charte_mediateur.pdf

²⁰ *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, <https://www.economie.gouv.fr/mediateur/mediateur-bercy>; Christophe Baulinet, inspector general al finanțelor, este actualul mediator al Ministerului de Finanțe, Conturi Publice și Ministerului Economiei, numit prin decret ministerial la 8 iulie 2016

Mediatorul este în contact cu o rețea de corespondenți plasați la nivel central, în fiecare direcție departamentală a ministerelor din aria de competență, precum și pentru Direcția Generală Finanțe Publice, la nivel regional sau departamental.

De la crearea sa în anul 2002, Serviciul Mediatorului pentru ministerele economice și financiare a fost adaptat în mod continuu la noile tehnologii de schimb și de comunicare pentru a îmbunătăți modul în care funcționează și pentru a oferi un serviciu public mai bun pentru contribuabili.

Din aprilie 2013, serviciul Mediatorului dispune de o *aplicație informatică* denumită *Tandem (TrAitement Numérisé des DEmandes de Médiation - tratarea digitală a cererilor de mediere)*, care permite o gestiune internă și dialog cu corespondenții, pe deplin informatizată, care permite primirea unui flux mare de cereri de mediere.

Chiar dacă numărul cererilor de mediere a crescut după anul 2013, confirmările de primire se fac personalizat (pentru fiecare cerere în parte), fiind transmise în mai puțin de două zile. Mai mult decât atât, soluționarea cererilor de mediere se face cu succes. În 84% din cazuri, răspunsul se dă în mai puțin de 90 de zile.

Într-un procent de 70% din totalul cererilor de mediere, acestea au fost făcute în format electronic (portal de internet și mesagerie). Serviciul mediatorului nu mai păstrează o arhivă în format hârtie și a redus semnificativ costurile corespunzătoare de furnizare și imprimare.²¹

Statutul mediatorului

Mediatorul este numit pe o perioadă de trei ani prin hotărâre a ministrului responsabil de economie, finanțe și industrie și este plasat în ierarhie pe lângă ministru.²²

Mediatorul este independent și autonom. Chiar dacă acesta este obligat să facă un raport anual asupra activității sale și să-l comunice conducerii ministerelor economice și financiare, acesta dispune de un serviciu și de mijloace proprii și nu depinde de niciuna dintre celelalte autorități fiscale.

Mediatorul este șeful serviciului de mediere și nu primește instrucțiuni de niciun fel în exercitarea medierii.

De asemenea, mediatorul este neutru în recomandările sale și imparțial, nefavorizând pe nimeni. Formarea și instruirea în domeniul medierii, precum și cariera sa profesională îi dau o adevărată independență în gândire și o competență recunoscută de reprezentanții direcțiilor cu care interacționează.

Competențele mediatorului fiscal național în Franța²³

De la crearea funcției de mediator în anul 2002, Emmanuel Constans a fost numit mediator al ministerelor, acesta fiind reales în funcție. Începând cu data de 8 iulie 2016 Christophe Baulinet, de profesie inspector general de finanțe, a fost numit mediator la Bercy pe o perioadă de 3 ani.

Domeniul de competență al mediatorului acoperă ansamblul domeniului de competență al direcțiilor aflate sub autoritatea ministerelor economice și financiare, iar cererile de mediere privesc, în majoritatea cazurilor, probleme din domeniul de competență al Direcției generale a finanțelor publice, respectiv fiscalitatea și alte venituri ale statului, colectivităților locale și în mică măsură cel al direcției generale a vămirilor, direcției generale a concurenței și combaterii fraudelor, Trezoreriei și direcției generale a întreprinderilor.

Mediatorul este competent să se pronunțe asupra litigiilor dintre un contribuabil și orice serviciu din cadrul ministerelor economiei și finanțelor.

Rolul mediatorului de promotor al medierii pe lângă serviciile de la Bercy

Pe tot parcursul anului, mediatorul intervine pe lângă serviciile ministerelor economice și financiare în scopul promovării activității de mediere. Aceste întâlniri sunt o oportunitate de a

²¹ *Le médiateur des ministères économiques et financiers, Rapport 2018*, https://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport-mediateur-2018.pdf

²² *Articolul 1 și 2 din Decretul nr. 612/26 aprilie 2002*, Jurnalul Oficial al Franței din 28 aprilie 2002

²³ Idem 21

discuta despre poziționarea mediatorului, respectiv despre neutralitatea care trebuie să însoțească examinarea cererilor de mediere.

Întâlniri cu magistrații instanțelor administrative

De comun acord cu Consiliul de stat, mediatorul de la Bercy a intervenit în fața magistraților referitor la “medierea” tribunalelor administrative, informând asupra faptului că și tribunalele administrative pot sesiza mediatorul.

Implicare în activitatea de legiferare

Anul 2018 a fost marcat de multe activități legate de extinderea medierii în toate domeniile: legea pentru un stat în slujba unei societăți de încredere, proiect de lege privind programarea justiției, dezvoltarea medierii instituționale, în special în cadrul Clubului Mediatorilor din cadrul Serviciului Public.

Natura cererilor de mediere care intră în sfera de competență a mediatorului ministerelor economice și financiare²⁴

Cererea de mediere este gratuită.

Mediatorul este competent să primească cereri de mediere individuale privind funcționarea unui serviciu al ministerelor economice și financiare în relațiile lor cu utilizatorii.

Per a contrario, exced domeniul medierii:

- × reclamațiile sau petițiile colective formulate de către utilizatori;
- × reclamațiile utilizatorilor privind alte ministere sau autorități locale (regiuni, departamente, comune) și alte instituții publice;
- × toate litigiile de natură privată între persoane fizice sau juridice (cum ar fi cele din cadrul operațiunilor comerciale, bancare, de asigurări, telecomunicații etc.);
- × cereri de informații sau de interpretare a legislației cu privire la situații individuale sau colective;
- × litigiile interne între serviciile sau direcțiile ministerelor și personalul acestora.

Decretul nr. 612/26 aprilie 2002 dispune la articolul 3 că **toate reclamațiile adresate mediatorului trebuie să fie precedate de o plângere prealabilă a utilizatorului la serviciul respectiv, de unde să fi primit un răspuns negativ sau parțial negativ**. Aceasta ține loc de confirmare de primire care nu întrerupe termenele de recurs.

Necesitatea unui demers prealabil medierii se înscrie în cadrul principiului subsidiarității care favorizează dialogul și dă totodată posibilitatea rezolvării unor eventuale dezacorduri în cadrul ministerelor.

Atunci când cererea de mediere nu este admisibilă, în absența reclamației prealabile, mediatorul informează utilizatorul în termen de aproximativ 2 zile pe cale electronică sau prin poștă, în funcție de forma solicitării. Acesta este imediat reorientat spre serviciul competent pentru a răspunde în termenul cel mai scurt, mediatorul indicându-i întotdeauna petiționarului să depună plângere prealabilă, iar dacă răspunsul dat nu-l satisface, acesta va putea să i se adreseze din nou.

Ca urmare, mediatorul îndeplinește și rol de avocat al poporului, consiliind petiționarul, iar faptul că nu a fost îndeplinită procedura prealabilă nu conduce la respingerea cererii de mediere.

Mediatorul este competent în lipsa răspunsului ce ar trebui dat în termenul legal la plângerea prealabilă de către administrația competentă.

Particularitățile cererilor de mediere în materie fiscală și de recuperare a creanțelor statului și colectivităților teritoriale

Dreptul fiscal francez include un număr de dispoziții legale menite să consolideze drepturile contribuabililor în relațiile lor cu administrația fiscală.

Astfel:

- pentru a preveni disputele, contribuabilii pot să se informeze și să solicite avizul administrației finanțelor publice (în special prin așa-numita procedură “rescrit fiscal”);

²⁴ Idem 21

➤ Codul general privind impozitele și Cartea de proceduri fiscale prevăd că recursul în contencios și recursul grațios sunt disponibile la primul nivel, respectiv la nivelul serviciilor de finanțe;

➤ începând cu anul 2004, conciliatori fiscali au fost înființați în toate departamentele, aceștia reprezentând al doilea nivel de recurs pentru cazuri controversate și grațioase (excluzând, în special, cazurile referitoare la controalele fiscale externe și publicitatea funciară), cât și pentru litigii referitoare la calitatea serviciului public;

➤ în perioada supusă inspecției fiscale, în cursul unei verificări fiscale contabile sau a unei verificări a situației fiscale personale a contribuabilului, acesta din urmă poate solicita un recurs sau sesiza responsabilul departamental;

➤ comisii specifice sunt instituite pentru a formula avize și pentru a lua decizii privind litigiile în curs (exemplu: comisia departamentală a impozitelor directe și a impozitelor pe cifra de afaceri, comisia de conciliere departamentală, comisia pentru abuzuri fiscale etc.);

➤ în plus față de acest cadru juridic, angajamentele și cărțile (Carta contribuabilului și Carta contribuabilului verificat) au fost create pentru a facilita relațiile dintre administrație și contribuabili.

Cine se poate adresa mediatorului?

Orice persoană (fizică sau juridică) care se află într-un litigiu nesoluționat cu administrația reprezentată de ministerele economice și financiare, după ce a făcut o plângere prealabilă care i-a fost respinsă total sau parțial sau la care nu a primit răspuns de la administrație, poate sesiza mediatorul. Cererea de mediere se face fără intermediar, dar dacă contribuabilul dorește poate fi reprezentat de un avocat sau de un mandatar desemnat special.

Cererea de mediere este:

× formulată în scris, transmisă prin poștă la sediul mediatorului sau prin poșta electronică (e-mail) direct pe site-ul mediatorului;

× individuală;

× gratuită, fără o formă prestabilită, aceasta putând fi, de asemenea, retrasă în orice moment fără să îl oblige cu ceva pe cel care o formulează;

× confidențială.

În termen de 48 de ore, contribuabilul primește prin poștă sau e-mail, după cum a formulat cererea de mediere, o dovadă de primire care precizează dacă cererea sa este admisă sau i se indică să se adreseze mai întâi cu plângere prealabilă administrației.

Procedura de mediere nu are efect suspensiv nici asupra termenului privind introducerea unei acțiuni în instanță, nici asupra termenului de plată a impozitului contestat. De asemenea, sesizarea mediatorului nu are ca efect suspendarea procedurii de recuperare.

Mediatorul examinează dosarul depus și face o recomandare la serviciul respectiv. În cazul în care administrația nu acceptă să urmeze această recomandare, mediatorul poate sesiza direct ministrul, care va decide ce măsuri să ia. După ce a luat la cunoștință despre elementele de fapt și de drept, expuse de contribuabil în cererea de mediere, mediatorul se adresează administrației în cauză pentru a-și spune opinia și propunerile de soluționare în cadrul unui termen de 30 de zile.

Bilanțul de activitate pentru anul 2018: eficiența Serviciului Mediatorului fiscal în Franța

Conform Raportului Mediatorului pentru anul 2018²⁵, bilanțul cererilor de mediere a fost următorul:

□ 4.993 cereri înregistrate, cu 19% mai multe ca în anul 2017;

□ 1.870 au fost de competența mediatorului, cu 9% mai multe ca în anul 2017;

□ 2.944 redirectionate, cu 26% mai puțin ca în anul 2017;

□ 179 inutile, cu 62% mai puțin ca în anul 2017.

Bilanțul anului 2018 confirmă eficacitatea măsurilor corective luate în vara anului 2017, pentru îmbunătățirea relevanței cererilor în etapa de admisibilitate. Activitatea din anul 2018

²⁵ https://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport-mediateur-2018.pdf

este astfel afectată de reforma metodelor de depunere a cererii de mediere, cât și de prioritatea acordată utilizării formularului online de pe site-ul mediatorului.

3. Conciliatorul fiscal departamental în Franța²⁶

Concilierea este o procedură susținută financiar de către stat și reprezintă asistența statului în rezolvarea amiabilă a conflictelor.

Administrația fiscală teritorială din Franța a înființat câte un conciliator fiscal în cadrul fiecărui departament fiscal pentru a găsi soluții amiabile la litigiile pe care le au contribuabilii cu autoritățile fiscale sau cu Trezoreria.

Înainte de a sesiza conciliatorul, pentru probleme legate de calculul impozitelor, contribuabilul trebuie, mai întâi, să se adreseze administrației fiscale în a cărei administrare se află, iar apoi, în caz că cererea sa nu este rezolvată, acesta poate să se adreseze mediatorului fiscal.

Astfel, conciliatorul primește cererile contribuabililor care au făcut deja obiectul unui demers pe lângă serviciile administrației fiscale. Dacă, după acest prim pas, contribuabilul consideră că cererea sa nu a fost tratată în mod satisfăcător, el poate contacta conciliatorul.

Conciliatorul fiscal este competent pentru următoarele probleme legate de fiscalitate:

- calculul și cuantumul impozitului;
- respingerea sau admiterea parțială a unei reclamații;
- respingerea unei cereri de plată a unor penalități;
- refuzul de acordare a unui termen de plată;
- cererile împotriva administrației cu privire la calitatea serviciilor care nu au fost respectate etc.

Conciliatorul poate modifica, dacă este necesar, decizia luată inițial de serviciul fiscal care administrează respectivul contribuabil.

Termenul de răspuns al conciliatorului la sesizarea contribuabilului este de 30 de zile, fie pentru a-l informa pe acesta asupra deciziei luate, fie asupra stadiului soluționării în cazul unui dosar mai complex.

Sesizarea conciliatorului nu exonerează contribuabilul de plata sumelor reclamate și nu întrerupe termenul de contestare în contencios administrativ. În paralel cu sesizarea conciliatorului se poate contesta decizia de impunere pe calea contenciosului administrativ.

4. Concilierea fiscală în Belgia

În Belgia concilierea în materie fiscală a fost reglementată prin Legea din 27 aprilie 2007²⁷ și a fost creat *Serviciul de conciliere* în materie fiscală. Un decret regal din 9 mai 2007 precizează condițiile și modalitățile de funcționare a acestui serviciu²⁸. Concilierea fiscală este gratuită.

Potrivit site-ului oficial al *Serviciului de conciliere fiscală*²⁹, acesta examinează cererile de conciliere cu care acesta este sesizat, în mod imparțial și independent, respectând spiritul și litera legii. Scopul său este de a încerca să găsească, pe cale amiabilă, o soluție pentru disputele dintre administrația fiscală și contribuabili.

Mai mult, competența Serviciului de conciliere fiscală privește examinarea reclamațiilor contribuabililor privind activitatea administrației, precum și cererile de conciliere care sunt specifice conflictelor privind aplicarea codurilor fiscale.

Misiunea Serviciului de conciliere fiscală nu este de interpretare a legii sau de sancționare a interpretării date acesteia de către administrația fiscală în circularele și instrucțiunile sale. Acest lucru îl poate face numai judecătorul. În raportul său de conciliere pe care este obligat să

²⁶ https://www.fiducial.fr/page_telechargement/de6b8237cd7004436e47a149de93b634/le-conciliateur-fiscal-departemental-son-role-et-ses-limites#modalForm25141

²⁷ *Loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses*, Moniteur Belge, 08.05.2007, ed. 3, <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/07-04-25.pdf>

²⁸ *Arrêté du 9 mai 2007 royal portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses*, <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/07-05-09.pdf>

²⁹ https://finances.belgium.be/fr/Contact/conciliation_fiscale

îl transmite ministrului de finanțe, Serviciul de conciliere fiscală nu poate, în această privință, decât să constate punctele divergente dintre părți.

De asemenea, acest serviciu de conciliere poate adresa recomandări președintelui Serviciului public federal de finanțe privind dosarele de conciliere examinate, în scopul emiterii de soluții generale la aceste probleme, pentru a le remedia.

Concilierea fiscală nu poate fi comparată cu medierea introdusă de Legea din 21 februarie 2005 în partea a VII-a din Codul judiciar. Concilierea fiscală se bazează pe o legislație specifică foarte diferită și acoperă mult mai mult decât medierea în sensul strict al Codului judiciar. Concilierea fiscală poate fi definită ca o reglementare a soluționării amiabile a diferendelor. Conciliatorul fiscal nu este doar un terț care îndrumă părțile în căutarea unei soluții. Rolul său nu se limitează la o intervenție orală, serviciul de conciliere lucrând cu o echipă de experți. Fiecare expert caută el însuși o soluție pentru a obține rezultate și poate oferi sugestii. Astfel că, Serviciul de conciliere fiscală nu este doar un intermediar între părți, ci și între diferite servicii ale aceleiași ierarhii.

La 13 decembrie 2016, Serviciul de conciliere fiscală a semnat un protocol de colaborare cu Mediatorul Federal³⁰ prin care s-a stabilit că **Serviciul de conciliere fiscală își îndeplinește pe deplin rolul său de “serviciu de primă linie” în materie fiscală, astfel încât solicitările către Mediatorul Federal ca “serviciu de linia a doua” să se poată concentra pe plângerile pentru care Serviciul de conciliere fiscală nu a putut oferi o soluție, fie din cauza eșecului concilierii inițiate, fie din imposibilitatea de a putea negocia, din cauză că cererea de conciliere a fost declarată inadmisibilă.**

Astfel că **Serviciul de conciliere fiscală este denumit un “serviciu de soluții”**, fiind în serviciul contribuabililor atât în ceea ce privește litigiile referitoare la stabilirea impozitelor, cât și cele privind recuperarea acestora care fac obiectul de activitate al Serviciului public federal de finanțe.

Succesul Serviciului de conciliere fiscală rezultă din faptul că conciliatorul este un funcționar fiscal. La prima vedere s-ar spune că acest fapt ar duce la lipsa de neutralitate, având în vedere și că această conciliere este inițiată de puterea publică, din care face parte și administrația fiscală. Însă, neutralitatea conciliatorului rezidă din faptul că aceasta este o entitate separată.

Deoarece conciliatorul fiscal este, în primul rând, un expert fiscal în aspecte juridice și tehnici fiscale, îl face eficient în soluționarea litigiului în cauză, având o viziune de ansamblu asupra domeniului fiscal.

Potrivit Raportului anual din 2018 elaborat de Serviciul de conciliere fiscală³¹, evoluția numărului cererilor de conciliere în ultimii ani este dovedită de statistici, astfel că în anul 2018, Serviciul de conciliere fiscală a primit un număr de 7.971 de dosare noi. Raportat la anul 2017 numărul de dosare a crescut cu 49%.

5. Ombudsmanul contribuabililor în Canada

Ombudsmanul contribuabililor lucrează alături de o echipă cu experiență, efectuând analize independente și obiective ale plângerilor contribuabililor care consideră că au fost tratați în mod nedrept sau neprofesional de către Agenția pentru Venituri din Canada.

Ombudsmanul este numit³² de guvernator pentru un mandat de cinci ani care nu poate fi reînnoit și poate fi revocat de cel care l-a numit. Acesta are ca misiune să ajute ministrul veniturilor naționale, să îl consilieze și să-l informeze cu privire la toate serviciile oferite de Agenția pentru Venituri din Canada către contribuabili.

³⁰ Service de conciliation fiscal – *Rapport annuel 2018*, https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale_FR_2018.pdf

³¹ Ibidem

³² *Décret C.P. 2007-0828*, <https://www.canada.ca/content/dam/oto-boc/migration/whwr/rdrncncl160728-fra.pdf>

În îndeplinirea mandatului său, Ombudsmanul contribuabililor întreprinde activități de informare a populației cu privire la apărarea drepturilor contribuabililor, în legătură cu serviciile contribuabililor, precum și prin facilitarea soluționării problemelor conexe oferite de administrația fiscală. Cu ajutorul membrilor biroului său, Ombudsmanul depune eforturi pentru consolidarea responsabilității Agenției pentru Venituri din Canada și îmbunătățirea serviciilor și tratamentului pe care aceasta îl oferă contribuabililor, prin analiza independentă și obiectivă a plângerilor legate de servicii și probleme sistemice ale fiscului.

Principiile directoare ale activității sale sunt: independență, obiectivitate, echitate, confidențialitate.

Potrivit Raportului anual 2018-2019 al Ombudsmanului contribuabililor³³, problemele cel mai frecvent ridicate în reclamații au fost următoarele: termenele limită pentru procesarea declarațiilor de venit, a cererilor de rambursare taxe, oferirea de informații neclare și inconsistente la întrebările adresate, lipsa echității în procesul de colectare a creanțelor.

După cum afirma chiar Ombudsmanul contribuabililor, rolul său nu este acela de a apăra interesele reclamantului sau de a apăra Agenția pentru Venituri din Canada. Acesta lucrează pentru a readuce echilibrul între contribuabil și administrația fiscală.

Ombudsmanul examinează problemele legate de serviciile fiscale fie din proprie inițiativă, fie la primirea unei reclamații sau la cererea ministrului. De asemenea, prin puterea sa, poate îmbunătăți serviciile fiscale prin recomandările pe care le face.

Pentru anul 2018 numărul de reclamații primite a rămas stabil comparativ cu anul precedent. În total au fost primite 1.920 de reclamații în anii 2018-2019. Deși numărul de reclamații primite a rămas stabil, numărul de probleme vizate în aceste plângeri a crescut cu 88%, Ombudsmanul fiind de părere că această creștere este, în principal, atribuibilă diligenței crescute cu care sunt soluționate plângerile.

IV. Propunere de lege ferenda: Mediatorul fiscal

În studiul nostru am realizat o analiză de drept comparat pentru a prezenta modele de bune practici din alte state unde este reglementată instituția mediatorului/conciliatorului fiscal/ombudsmanului contribuabililor, unde acești specialiști independenți și imparțiali, împreună cu echipele lor, lucrează pentru îmbunătățirea serviciilor fiscale oferite contribuabililor, pentru înlăturarea lacunelor legislative și procedurale, pentru un dialog deschis și activ și, nu în ultimul rând, pentru a oferi contribuabilului un tratament echitabil.

Așa cum am subliniat în cele de mai sus, **mediatorul fiscal, pe lângă faptul că mediază conflictele dintre administrația fiscală și contribuabili, acesta face propuneri și recomandări, aducând la cunoștința ministrului de resort ceea ce nu funcționează bine și ce trebuie îmbunătățit.**

Statisticile din aceste țări arată că medierea instituțională fiscală funcționează foarte bine, cererile de mediere fiind în continuă creștere, iar soluțiile date de mediatori ușurând munca administrațiilor fiscale prin stingerea litigiilor.

În ceea ce privește România, apreciem că în materie fiscală trebuie promovată o cultură a dialogului. Acest lucru presupune dezvoltarea și promovarea unor politici publice de promovare a conformării voluntare prin dialog și transparență și a medierii în materie fiscală, precum și elaborarea unei strategii de realizare a acestor politici.

La începutul acestui an, legiuitorul român a oferit pârgurile legale ale medierii fiscale în faza executării silite pentru instrumentarea eficientă a situațiilor conflictuale în relațiile cu contribuabili. Însă, așa cum a fost legiferată, medierea conflictului dintre administrația fiscală și contri-

³³ Ombudsman des contribuables, Rapport annuel 2018-2019 – *Éliminer les obstacles au service*, <https://www.canada.ca/fr/ombudsman-contribuables/programmes/rapports-publications/rapports-annuels/rapport-annuel-2018-2019.html>

buabil nu are loc fără prezența unui terț, respectiv a mediatorului. Astfel că părțile aflate în conflict își mediază singure conflictul, între ele, practic, participând la o procedură de negociere.

Or, procesul de mediere/conciliere ar trebui condus de un terț, un mediator fiscal imparțial și neutru, care să stăruie la ajungerea la un acord între părți.

Ca urmare, reiterăm propunerile (actualizate și completate) pe care de altfel le-am făcut și în urmă cu patru ani³⁴, când **am propus de lege ferenda: înființarea medierii fiscale (ca mediere instituțională) și crearea funcțiilor de mediator al Ministerului Finanțelor Publice și de conciliator fiscal regional în România.**

Având în vedere că România și Franța au un sistem de impozitare declarativ (bazat pe principiul declarării), care lasă la latitudinea contribuabilului declararea și plata, în anul 2015, urmare unui studiu de drept comparat, am propus de lege ferenda, după modelul Franței, reglementarea prin lege a medierii fiscale și a mediatorului Ministerului Finanțelor Publice în România, ca metodă alternativă de soluționare a conflictelor costisitoare dintre contribuabili și administrația fiscală, în scopul de a îmbunătăți relațiile dintre autoritățile fiscale române și contribuabili, mai ales în ceea ce privește problema încrederii.

În anul 2019 legiuitorul a înțeles că România are nevoie de mediere fiscală și a făcut primul pas: legiferarea medierii fiscale în faza executării silite. Aceasta îmbracă forma unei negocieri între contribuabil și organele fiscale, fără prezența unui mediator fiscal.

Astfel că, și în prezent, apreciem că pentru redobândirea încrederii contribuabililor în administrația fiscală, **România are nevoie și de înființarea instituției mediatorului fiscal, după modelul altor state unde acesta are rezultate foarte bune.**

După cum au arătat rapoartele mediatorului fiscal din Franța, medierea fiscală favorizează conformarea fiscală voluntară a contribuabilului. Creșterea numărului cererilor de mediere din ultimii ani demonstrează eficiența medierii în materie fiscală, care răspunde nevoii contribuabililor de a fi ascultați în Franța și contribuția mediatorului de a veni cu soluții de îmbunătățire a serviciilor fiscale.

Așa cum am prezentat mai sus, medierea fiscală nu este impusă de stat, contribuabilii sunt cei care aleg voluntar dacă au nevoie de ajutorul mediatorului fiscal sau se adresează instanței pentru soluționarea litigiului pe care îl au cu respectiva administrație fiscală.

De asemenea, mediatorul Ministerului Finanțelor Publice și conciliatorul fiscal nu pot impune o soluție părților, ci dimpotrivă, aceștia trebuie să îndrume părțile, respectiv contribuabilii și serviciile fiscale care-i administrează, să ajungă la o înțelegere comună a problemei care face obiectul conflictului și implicit la o soluționare amiabilă a litigiului dintre ele, fără a se mai recurge la justiție, ceea ce ar scuti părțile de costurile unui proces și de timp.

Având în vedere că în România a fost legiferată recent medierea fiscală în cadrul procedurii de executare silită, dar aceasta este o mediere fără mediator care este criticată de unii specialiști fiscali, și ținând seama de practica altor state, ca de exemplu: Franța, Belgia, Canada, unde rapoartele mediatorului fiscal/conciliatorului fiscal/ombudsmanului contribuabililor, arată că acesta a ajutat în ultimii ani la soluționarea favorabilă a tot mai multe litigii dintre fisc și contribuabili, degrevând atât instanțele, cât și contribuabilii și autoritățile fiscale de procese lungi și costisitoare și făcând totodată recomandări și propuneri de îmbunătățire a activității serviciilor fiscale, propunem de lege ferenda, completarea reglementării privind medierea fiscală din Codul de procedură fiscală cu aceea a înființării în cadrul administrației fiscale românești a instituției mediatorului fiscal național, cu corespondenții săi în regiuni, ca și conciliatori fiscali regionali, cărora să li se poată adresa orice contribuabil care consideră că i s-au încălcat drepturile prin acțiuni ale administrației fiscale.

În România, mediatorul fiscal și, de asemenea, conciliatorul fiscal ar trebui să fie terți imparțiali și independenți numiți dintre cei mai buni specialiști din domeniul finanțelor publice.

³⁴ Dragodan, A. – *Medierea instituțională și mediatorul fiscal pentru soluționarea amiabilă a litigiilor în materie fiscală și creșterea conformării voluntare - aspecte de drept comparat*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 11-12/2015, p. 46-57

În opinia noastră, mediatorul Ministerului Finanțelor Publice ar trebui să fie o autoritate publică, numită prin ordin al ministrului finanțelor publice pe o anumită perioadă de timp, de 3-5 ani, similar modelului francez sau modelului canadian, mediatorul fiind plasat pe lângă ministru, dar total independent și imparțial în luarea deciziilor, nesubordonat ministrului, o persoană care să medieze cu imparțialitate conflictele care apar între contribuabili și fisc și să facă propuneri de îmbunătățire a legislației și a activității serviciilor fiscale oferite cetățenilor.

Bibliografie:

1. Băncilă Emanuel, partener, litigii și dispute fiscale la Radu și Asociații | EY Law, https://www.avocatnet.ro/articol_50718/Dezavantajele-medierii-fiscale-Procedura-actual%C4%83-nu-poate-duce-la-modificarea-datoriilor-pretinse-de-Fisc.html
2. Dragodan Arina – *Medierea instituțională și mediatorul fiscal pentru soluționarea amiabilă a litigiilor în materie fiscală și creșterea conformării voluntare - aspecte de drept comparat*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 11-12/2015
3. Duțu Adelina – *Aspecte ale reglementării medierii în România și în unele state membre ale Uniunii Europene*, Revista Română de Dreptul Muncii nr. 10/2013
4. Gavrilă Constantin-Adi – *Medierea fără mediator*, <https://www.juridice.ro/636121/medierea-fara-mediator.html>, 15.04.2019
5. Moore W. Christopher – *The mediation process: Practical Strategies for Resolving Conflict*, 3rd edition revised, USA, 2003
6. Păncescu Flavius George – *Legea medierii și organizarea profesiei de mediator - comentarii și explicații*, Editura C.H. Beck, București, 2008
7. Șanța Mihaiu, Șanța Florin – *Împăcarea prin mediere. Îndreptar pe înțelesul tuturor în soluționarea conflictelor*, Editura Universitas XXI, Iași, 2011
8. Voiculescu Simona – *Vrei să intri într-o procedură de mediere cu Fiscul? Iată ce pași trebuie să urmezi*, 9 iulie 2019, https://www.avocatnet.ro/articol_51640/Vrei-s%C4%83-intri-intr-o-procedur%C4%83-de-mediare-cu-Fiscul-Iat%C4%83-ce-pa%C8%99i-trebuie-s%C4%83-urmezi.html
9. Voiculescu Simona – *Medierea fiscală: Care va fi rezultatul unor discuții cu Fiscul și cum l-ar putea ajuta pe contribuabil*, 3 iulie 2019, https://www.avocatnet.ro/articol_51598/Mediarea-fiscal%C4%83-Care-va-fi-rezultatul-unor-discu%C8%9Bii-cu-Fiscul-%C8%99i-cum-l-ar-putea-ajuta-pe-contribuabil.html
10. Voiculescu Simona – *Dezavantajele medierii fiscale: Procedura actuală nu poate duce la modificarea datoriilor pretinse de Fisc*, 28 februarie 2019, https://www.avocatnet.ro/articol_50718/Dezavantajele-medierii-fiscale-Procedura-actual%C4%83-nu-poate-duce-la-modificarea-datoriilor-pretinse-de-Fisc.html
11. Association for Conflict Resolution, Annual Conference 2003 – *The World of Conflict Resolution: a Mosaic of Possibilities Session on Justice in Mediation*, *Cardozo Journal of Conflict Resolution*, spring 2004
12. Le Club des Médiateurs de Services au Public – *La charte des mediateurs du service public*, 2004, ftp://trf.education.gouv.fr/pub/edutel/syst/mediateur/charte_mediateur.pdf
13. *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, <https://www.economie.gouv.fr/mediateur/mediateur-bercy>
14. *Le médiateur des ministères économiques et financiers, Rapport 2018*, https://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport-mediateur-2018.pdf
15. Ombudsman des contribuables, Rapport annuel 2018-2019 – *Éliminer les obstacles au service*, <https://www.canada.ca/fr/ombudsman-contribuables/programmes/rapports-publications/rapports-annuels/rapport-annuel-2018-2019.html>
16. *Service de conciliation fiscal, Rapport annuel 2018*, https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale_FR_2018.pdf
17. *Directiva 2008/52/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 21 mai 2008 privind anumite aspecte ale medierii în materie civilă și comercială* (JO L 136/24.5.2008)
18. *Decretul nr. 612 din 26 aprilie 2002*, Jurnalul Oficial al Franței din 28 aprilie 2002
19. *Legea nr. 192/16.05.2006 privind medierea și organizarea profesiei de mediator* (M.O. nr. 441/22.05.2006), cu modificările și completările ulterioare
20. *Legea nr. 154/24.07.2019 pentru modificarea și completarea Legii nr. 192/2006 privind medierea și organizarea profesiei de mediator* (M.O. nr. 623/26.07.2019)
21. *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare
22. *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.757/28.06.2019 pentru aprobarea Procedurii de mediere, precum și a documentelor pe care debitorii le prezintă în vederea susținerii situației economice și financiare* (M.O. nr. 549/04.07.2019)