



**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

DECIZIA NR. / 2008

privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. impotriva procesului verbal de control nr.Y /2007 emis de X ,X si a Deciziei de Regularizare nr. Y/2007

S.C.X S.R.L., cu sediul in strada X, nr.Y, comuna X, sat X , judetul Dolj, avand cod de identificare fiscala Y, , numar de inregistrare la Registrul Comertului J Y/Y/Y, contesta sumele stabilite prin Decizia de Regularizare nr. Y/2007, reprezentand T.V.A. in valoare de Y lei.

Contestatia fiind inregistrata la Biroul Vamal Craiova la nr.Y/Y/2007, indeplineste conditia de procedura prevazuta de art. 207, alin. 1 din O.G. NR. 92/2003, privind Codul de Procedura fiscala, republicata.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I Prin contestatia formulata, petenta invoca in sustinerea cauzei urmatoarele :

In fapt, S.C. X S.R.L. in anul 2007 a procedat la novarea unor contracte de leasing extern , cedand calitatea de utilizator, contractul urmand sa fie continuat de noul utilizator, S. C. X S.R.L.

Petenta precizeaza ca la acea data a solicitat solutii Directiei Regionale Vamale Craiova , care prin adresa nr.Y/2007 a comunicat ca in conditiile aderarii Romaniei la Uniunea Europeana , nu vom achita drepturi vamale , insa este necesara incheierea regimului de admitere temporara, respectiv punerea in libera circulatie a bunului.

Intrucat nu existau dispozitii legislative concrete referitoare la unele aspecte ale adaptarii activitatii ANV la conditiile pietei unice , petenta face precizarea ca a primit doar instructiuni verbale asupra modului in care se va calcula TVA aferent novarii contractului , aratandu-se ca TVA se va calcula la valoarea reziduala a bunului.

Deoarece dosarele introduse spre prelucrare , cu TVA calculat in acest mod au fost acceptate de DRV Craiova, a devenit o certitudine ca aceasta este modalitatea legala de lucru in cazul novatiei cu schimbare de utilizator a contractului de leasing.

Prin adresa nr. 53732 si 55986/ 10.10.2007, Autoritatea Nationala a Vamilor stabileste pentru prima oara drept regula , calculul TVA la valoarea de intrare.

Petenta precizeaza ca urmare acestui act administrativ a fost intocmit in mod retroactiv de Autoritatea Nationala a Vamilor a proceselor verbale si deciziilor de regularizare contestate .

Actul administrativ emis de Autoritatea Nationala a Vamilor fiind aparut ulterior aprobarii de catre Directia Regionala a Vamilor a dosarelor privind novarea contractelor de leasing extern din speta de fata , intocmirea proceselor verbale de control si a deciziilor de regularizare nu au un fundament in legislatia romaneasca anterioara inregistrarii dosarelor .

Totodata , petenta face precizarea ca nici articolele mentionate si nici intregul ctelor normative mentionate in procesele verbale de control nu prevad o dispozitie concreta prin care valoarea TVA aferenta novatiei sa fie calculata la valoarea de intrare a bunului (valoare de nou).

Petenta precizeaza ca rationamentul ANV -DRV Craiova este gresit , deoarece :

A. Pe cale de exceptie

1. Petenta invoca nulitatea absoluta a procesului verbal de control nr. Y/Y/2007 deoarece :

- nu contine data si locul incheierii , rubrica aferenta a procesului verbal de control nefiind completata.

- societatea nu a fost notificata in termen cu privire la controlul efectuat , niciun reprezentant al societatii nu a fost invitat la control si nu i s-a permis sa formuleze propriile obiectiuni in procesul verbal de control, in acest fel incalcandu-se prevederile art. 1 (10) din Ordinul 889/24.06.2007 .

- rubricile obligatorii precum numarul si data inregistrarii procesului verbal la S.C. X S.R.L. nu sunt completate , deoarece D.R.V. in mod clandestin a efectuat aceste recalculari in baza prevederilor unui act administrativ care a aparut la 15.10.2007, adica ulterior acceptarii in vama a dosarelor.

Astfel ANV -DRV Craiova a incalcat principiul neretroactivitatii actelor administrative .

Petenta precizeaza ca in aceleasi norme metodologice se arata ca procesul verbal de control financiar este un act bilateral care se semneaza de catre organul de control financiar si de reprezentantul legal al agentului economic , la care se anexeaza situatii, tabele, documente, acte, note explicative , necesare sustinerii constatarilor.

Totodata aceasta precizeaza ca procesul verbal a avut caracter unilateral intrucat :

- nu a fost prezenta la incheierea sa
- nu a fost notificata in privinta efectuarii controlului si data acestuia
- procesele verbale nu au fost insotite de nicio explicatie.

De asemenea petenta precizeaza ca in procesul verbal contestat nu sunt nominaliate persoanele care nu au respectat prevederile legale si functiile acestora , asa cum este prevazut in art. I. 17, alin. 3 din normele metodologice elaborate pentru aparatul de control din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

Contestatoarea precizeaza ca procesul verbal de control nu cuprinde mentiunile obligatorii prevazute de capitolul I din Anexa 2 a Ordinului 89/24.06.2005, fapt pentru care se impune anularea acestuia , si anume :

- temeiul legal al efectuării controlului financiar
- numărul și data transmiterii avizului de control
- numărul de înregistrare și dat începerii controlului
- perioada supusă verificării
- perioada în care s-a desfășurat controlul

Totodată, petenta menționează ca Decizia de regularizare nr. Y/Y/2007 nu cuprinde :

- motivele de drept și de fapt care stau la baza emiterii sale.
- rubrica 2.2.1 din decizie, care ar trebui să cuprindă motivele de fapt, este barată, ceea ce constituie un motiv de nulitate absolută, deoarece nici un act administrativ fiscal nu poate fi nemotivat
- rubrica 2.2.2. din decizie, care ar trebui să cuprindă temeiul în drept, nu indică niciun act normativ, articol, paragraf, punct, literă, alineat, aceasta constituind încă un motiv de nulitate absolută.

Pe fond, rationamentul ANV - DRV Craiova este greșit, din următoarele considerente :

1) vechiul contract de leasing nu se încheie, ci se continuă în aceleași condiții, însă cu plata ratelor de un alt utilizator.

În speta de față nu se pune problema scoaterii bunului din regimul de admitere temporară și a comercializării lui, ci bunul rămâne supus contractului de leasing încheiat înainte de aderarea României la Uniunea Europeană, care a avut drept consecință desființarea taxelor vamale de import.

Contestatoarea arată că în această situație avem de-a face cu un contract de novatie și nu cu un act de reziliere a contractului de leasing extern.

2) În cazul în care societatea de leasing este persoană juridică română, novarea contractului de leasing este permisă.

3) calculul TVA aferent novării contractului de leasing extern la valoarea de intrare a bunului intră în contradicție cu principiul evitării dublei impuneri.

Contestatoarea își bazează susținerea pe normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal care prevăd :

" Operațiunile de leasing extern se autofacturează de către beneficiarii din România, înregistrați ca platitori de taxă pe valoare adăugată, la data stabilită prin contract pentru plata ratelor de leasing și/sau la data plății de sume în avans "

" În cursul perioadei fiscale persoanele înregistrate ca platitori de taxă pe valoare adăugată, care sunt beneficiari ai operațiunilor prevăzute la art. 150, alin. 1, lit. b și art. 151, alin. 1. lit. b din Codul Fiscal, reflectă taxa pe valoare adăugată aferentă acestor operațiuni pe baza facturilor emise prin autofacturare prin înregistrarea contabilă

4426	= 4427
TVA deductibilă	TVA colectată

Având în vedere cele mai sus arătate, petenta concluzionează că plata de către noul utilizator a valorii TVA inclusiv pentru perioada deja derulată a leasingului reprezintă o dublă impunere.

4) petenta afirma ca Autoritatea Nationala a Vamilor , fara o baza legala sau principiu de drept la care sa se raporteze , intelege sa limiteze conceptul de valoare a bunului la doua extreme : valoare de intrare si valoare reziduala .

Totodata, contestatoarea precizeaza ca desi tendintele actuale ale dreptului fiscal sunt de incurajare a reevaluarii activelor , in acest sens invocand prevederile art. 253, alin. 5 si 6 din Codul Fiscal si HCL Craiova nr. 466/2006, care acorda facilitati celor care isi reevalueaza activele imobilizate , A.N.V. manifesta o atitudine reflectata fata de luarea in calcul a unei baze de calcul cat mai apropiata de realitate la care sa se aplice cota de impozit.

5) petenta arata : " de-a lungul acestui an, practica ANV a fost de a calcula valoarea T.V.A. aferent novarii contractului prin raportare la valoare reziduala , dosarele fiind intocmite in acest mod tocmai la indicatiile functionarilor ANV si aprobate de acestia . Aceasta practica a stat la baza fundamentarii unor decizii in activitatea curenta privind costul novarii contractelor de leasing "

II Prin procesul verbal de control nr. Y/Y/2007 care a stat la baza emiterii deciziei de regularizare a situatiei nr. Y/Y/2007 , emise in urma controlului ulterior efectuat de catre D.J .A.O.V. Dolj asupra modului de incheiere a DVOT nr. Y/Y/2004 prin DVI nr.Y/Y/2007 au fost stabilite in sarcina petentei obligatii de plata suplimentare in cuantum de Y lei reprezentand T.V.A.

In procesul verbal de control nr. Y/Y/2007 a rezultat ca in urma verificarii DVI Y/Y/2007 prin care s-a incheiat regimul de leasing la DVI nr. Y/Y/2004 s-a constatat ca drepturile vamale de import au fost calculate la valoarea reziduala in loc de valoarea de intrare .

Intrucat contractul de leasing nu a fost incheiat s-au aplicat prevederile adresei ANV Bucuresti nr. 53732, 55986/ 10.10.2007, conform articolului 78 din Regulamentul CEE nr. 2913/1992.

III Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Dolj este daca suma de Y lei, reprezentand drepturi de import (TVA) stabilita prin Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal, nr.Y/Y/2007 este legal datorata si daca contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile art.98 din Regulamentul CEE nr.2913/1992.

In fapt, societatea contestatoare S.C.X SRL a importat in regim suspensiv economic semiremorca schwartumuller, SPA 3/E, conform contract de leasing nr.347RVI incheiat cu societatea franceza Renault.

Prin D.V.O.T nr. 14555/06.08.2004 si DVI nr.650/12.09.2007 a fost plasat in regim suspensiv de admitere temporara autovehiculul, cu exonerarea totala de la obligatia de plata a sumelor aferente drepturilor de import.

Termenul de incheiere a regimului suspensiv de admitere temporara acordat de Biroul Vamal Craiova a fost 08.01.2004.

La data de 19.11.2007 ANV – Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj a efectuat controlul vamal ulterior, constatările cu implicatiile fiscale fiind concretizate in Procesul Verbal de control nr.Y/2007.

Pe baza procesului verbal nr.Y/2007 a fost emisa Decizia de regularizare a situatiei nr.Y/Y/2007.

In ceea ce priveste constatarile organului vamal cuprinse in Procesul Verbal nr.Y/Y/2007 acestea se refera la:

“Verificarea DVI Y/Y/2007 prin care s-a incheiat regimul de leasing la DVOT I Y/Y/2004 s-a constatat ca drepturile vamale de import au fost calculate la valoarea reziduala in loc de valoarea de intrare , contractul de leasing nefiind incheiat, s-au aplicat prevederile adresei ANV Bucuresti nr.53732/55986/10.10.2007, conform art.78 din regulamentul CEE nr.2913/1992”.

In ceea ce priveste constatarile organului de control vamal cuprinse in Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare acestea sunt:

“ 2.1.1. Motivele de fapt:

Recalcularea drepturilor de import la DVI 650/12.09.2007 pentru aplicarea prevederilor adresei ANV Bucuresti 53732/55986/10.10.2007 conform art.78 din Regulamentul CEE 2913/1992

2.1.2. Temeiul de drept:

Regulamentul CEE nr.2913/1992 art.78.

5. Dispozitii finale: procesul verbal de control nr.Y/Y/2007”

In ceea ce priveste conditiile de legalitate referitoare la forma si modalitatea de intocmire ale procesului verbal nr.Y/2007 si a Deciziei de regularizare a situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.Y/Y/2007 invocate de contestatoare prin urmatoarele:

“Invocam nulitatea absoluta a procesului verbal de control pentru ca acesta nu contine data si locul incheierii, rubrica aferenta a procesului verbal fiind necompletata”

Referitor la aceasta sustinere organul de solutionare constata ca aceasta cerinta a contestatoarei este neintemeiata pentru faptul ca art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala prevede expres care sunt cauzele de nulitate ale actului administrativ fiscal si anume :

“ART. 46

Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

In ceea ce priveste conditiile de legalitate referitoare la substanta procesului verbal nr.Y/2007, la conditiile de fond, organul de solutionare constata urmatoarele;

In procesul verbal organul de control nu stabileste datoria vamala deci obligatia contestatoarei de a plati cuantumul drepturilor de import, nefiind individualizata in cadrul procesului verbal nici o suma care sa aiba aceasta destinatie.

In drept nu au fost respectate prevederile art.63, al 2,3,4 si 5 din O.M.F.P. – ANV nr.7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii si controlului ulterior care prevede:

“ART. 63

(2) Procesul-verbal de control trebuie să cuprindă motivele de fapt și temeiul de drept în ceea ce privește constatările și măsurile dispuse de organul de control.

(3) Constatările din procesul-verbal de control trebuie să fie proprii organelor de control, bazate pe date și documente expuse clar și precis, eliminându-se orice elemente și descrieri personale neconcludente, care încarcă nejustificat conținutul acestuia.

(4) Neregulile constatate se consemnează în mod obligatoriu în procesul-verbal de control, precizându-se în mod concret actele normative încălcate, respectiv articolul și alineatul din acestea, cu determinarea exactă a influențelor în situațiile în care s-a constatat nașterea unei datorii vamale sau sume plătite în plus. Prin procesul-verbal de control se stabilesc, de asemenea, diferențe în plus sau în minus privind alte taxe și impozite datorate statului, în cadrul operațiunilor vamale.

(5) În procesul-verbal de control se vor înscris, la fiecare neregulă constatată, măsurile luate operativ în timpul controlului, cu menționarea documentelor întocmite, sau măsurile ce vor fi luate în continuare de persoanele controlate, cu indicarea termenelor de comunicare la Direcția supraveghere și control vamal, la serviciile supraveghere și control vamal sau la birourile vamale, după caz.”

Fata de aceste prevederi legale organul de solutionare constata ca organul de control nu stabileste datoria vamala deci obligatia contestatorului de a plati cuantumul drepturilor de import, nefiind individualizata in cadrul procesului verbal nici o suma care sa aiba aceasta destinatie.

Organul de control vamal nu precizeaza actele normative incalcate si nici articolul si alineatele din acesta.

De asemenea nu precizeaza care sunt neregulile constatate, nereguli care asa cum precizeaza regulamentul trebuiau consemnate in mod obligatoriu.

In ceea ce priveste contatarea:

“Verificarea DVI 650/12.09.2007 prin care s-a incheiat regimul de leasing la DV1 nr. Y/Y/2004 s-a constatat ca drepturile vamale de import au fost calculate la valoarea reziduala in loc de valoarea de intrare , contractul de leasing nefiind incheiat, s-au aplicat prevederile adresei ANV Bucuresti nr.53732/55986/10.10.2007, conform art.78 din regulamentul CEE nr.2913/1992” organul de solutionare constata ca la baza stabilirii drepturilor de import datorate de S.C. X S.R.L. au stat prevederile adresei ANV Bucuresti nr.53732/55986/10.10.2007 conform art.78 din Regulamentul CEE nr.2913/1992.

Organul de solutionare constata ca organul de control stabileste ca drepturile de import au fost calculate la valoarea reziduala in loc de valoarea de intrare.

In drept, art.27 din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing:

“ART. 27

(1) Bunurile mobile care sunt introduse în țară de către utilizatori, persoane fizice sau juridice române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane juridice străine, se încadrează în regimul vamal de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale.

(4) În cazul achiziționării bunurilor introduse în țară în condițiile alin. (1) și (2), utilizatorul este obligat să achite taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului

din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, care nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului.

(5) Termenul în cadrul căruia bunurile urmează să fie restituite sau să primească o nouă destinație vamală este cel convenit între părți prin contractul de leasing, dar nu poate fi mai mare de 7 ani de la data introducerii în țară a bunului.”

În aceste condiții organul de control trebuie să stabilească – în contextul acestor prevederi – care sunt considerentele legale pentru calculul drepturilor de import la valoarea de intrare a bunurilor.

Se mai menționează: “contractul de leasing nefiind încheiat s-au aplicat prevederile adresei ANV București nr.53732,55986/10.10.2007 conform art.78 din regulamentul CEE nr.2913/1992”

În fapt, adresa MEF – ANAF – Autoritatea Națională a Vamelor nr.53732,55986/10.10.2007 precizează:

“În adresa dvs. nr.544/19.09.2007, înregistrată la Autoritatea națională a Vamelor cu nr.53732/19.09.2007, precizați că societatea dvs. a <procedat la novarea unor contracte de leasing extern> solicitând Direcției Regionale Vamale Craiova clarificări privind impozitele și taxele datorate. Mai menționați că prin adresa D.R.V. Craiova nr.15288/14.05.2007 vi s-a comunicat că la punerea în liberă circulație a marfurilor care fac obiectul contractelor de leasing nu veți achita taxe vamale și comision vamal, calculul TVA efectuându-se la valoarea reziduală.

De asemenea, societatea dvs. face următoarea precizare:” la data de 13 septembrie 2007, după ce am depus la DRV Craiova documentația necesară pentru încă 4 camioane, funcționarii DRV Craiova au început să facă presiuni asupra noastră și a comisionarilor vamali să ne retragem dosarele și să le modificăm datele, în sensul de a calcula TVA la valoarea de intrare a mijlocului fix”.

Pentru analiza celor sesizate de dvs. prin adresa ANV v-am adus la cunoștință că ne-am adresat Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova, urmând că la momentul primirii răspunsului să vă comunicăm răspunsul Autorității Naționale a Vamelor referitor la cele sesizate de dvs.

În urma analizării celor prezentate de dvs. și a celor comunicate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova vă comunicăm următoarele:

Marfurile care fac obiectul contractelor de leasing extern la care faceți referire au fost plasate sub regim vamal de admitere temporară cu exonerarea totală înainte de 01.01.2007 conform prevederilor art.27, alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor punctului 1 din Masurile unitare de aplicare a reglementărilor în domeniul taxelor vamale, taxei pe valoarea adăugată și accizelor datorate în vamă în cazul operațiunilor de leasing aflate în derulare la data aderării aprobate prin OMF nr.84/2007, pentru marfurile comunitare care fac obiectul operațiunilor de leasing efectuate conform prevederilor art.27, al.1 din O.G. nr.51/1997, *la expirarea termenului de derulare a contractelor de leasing*, se întocmesc formalitățile prevăzute pentru încheierea operațiunilor din punct de vedere vamal.

Atunci cand utilizatorul opteaza pentru cumpararea marfurilor care fac obiectul operatiunilor de leasing efectuate conform prevederilor art.27, alin.1 din O.G. nr.51/1997, la punerea in libera circulatie nu se datoreaza taxe vamale si nici dobanzi compensatorii, cu conditia prezentarii unei dovezi privind statutul comunitar al marfurilor. TVA se calculeaza la valoarea reziduala stabilita prin contractul de leasing, care nu poate fi mai mica de 20% din valoarea de intrare si se achita la autoritatea vamala la momentul depunerii declaratiei vamale de punere in libera circulatie. In ceea ce priveste accizele, acestea se datoreaza conform art.221¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In situatia in care partile contractante decid transferarea drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing altui utilizator *inainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing*, este necesar sa se intocmeasca formalitati prevazute pentru incheierea operatiunilor din punct de vedere vamal, respectiv punerea in libera circulatie a marfurilor care au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerare totala inainte de 01.01.2007.

Astfel, potrivit Tratatului de Aderare a romaniei si Republicii Bulgaria la UE, Anexa V, punctul 4 – Uniune Vamala, regimurile vamale mentionate la art.4, alin.16, lit.b-g din Regulamentul consiliului CEE nr.2913/92 de instituire a Codului vamal comunitar, cu modificarile ulterioare, care au inceput inainte de aderare, inceteaza sau se incheie in conditiile legislatiei comunitare, cu respectarea unor dispozitii speciale.

In conformitate cu prevederile art.144, alin.1 din Regulamentul CEE nr.2913/92, atunci cand se naste o datorie vamala pentru marfuri de import, valoarea unei astfel de datorii se stabileste pe baza elementelor de taxare corespunzatoare pentru marfurile respective, in momentul aprobarii declaratiei de plasare a marfurilor sub regim de admitere temporara.

Astfel, la punerea in libera circulatie a marfurilor care fac obiectul contractelor de leasing extern si au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerare totala inainte de 01.01.2007, datoria vamala se va stabili pe baza elementelor de taxare de la momentul plasarii marfurilor sub regimul de admitere temporara (import temporar), valoarea in vama fiind cea stabilita conform legislatiei in vigoare la momentul mentionat. La punerea in libera circulatie a acestor marfuri nu se achita taxe vamale si comision vamal cu conditia prezentarii unei dovezi privind statutul comunitar al marfurilor. Taxa pe valoarea adaugata se va calcula pe baza valorii in vama stabilita la momentul plasarii marfurilor sub regim de admitere temporara si se achita la autoritatea vamala la momentul depunerii declaratiei vamale de punere in libera circulatie.

In concluzie in cazul prezentat de dvs, atunci cand partile contractante decid transferarea drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing altui utilizator inainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing este necesar ca marfurile care fac obiectul contractului de leasing sa fie puse in libera circulatie, datoria vamala fiind stabilita pe baza valorii in vama determinate la momentul plasarii marfurilor sub regimul vamal de admitere temporara si nu pe baza valorii reziduale, avand in vedere ca nu sunt respectate prevederile art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997, republicata cu modificarile si completarile ulterioare”.

Referitor la concluzia: “în situația în care partile contractante decid transferarea drepturilor și obligațiilor prevăzute în contractul de leasing altui utilizator înainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing este necesar să se întocmească formalitățile prevăzute pentru încheierea operațiunilor din punct de vedere vamal, respectiv punerea în liberă circulație a marfurilor care au fost plasate sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare totală înainte de 01.01.2007”

În drept, O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing prevede:

“ART. 3 (2) :

Calitatea de utilizator o poate avea orice persoană fizică sau juridică, română sau străină.”

Legea nr.86/2006 privind Codul Vamal al României:

“ART. 112

Drepturile și obligațiile titularului unui regim vamal economic pot fi, în condițiile prevăzute de autoritatea vamală, transferate succesiv unor alte persoane care îndeplinesc condițiile prevăzute pentru a beneficia de regimul în cauză.

ART. 163

(3) Transferul drepturilor și obligațiilor care decurg din regimul de admitere temporară, conform prevederilor art. 112, nu presupune aplicarea aceluiași măsuri de exonerare pentru fiecare dintre perioadele de utilizare avute în vedere.

(4) Când transferul menționat la alin. (3) se efectuează cu exonerare parțială pentru ambii titulari autorizați să utilizeze regimul în aceeași lună, titularul autorizației inițiale este obligat să plătească cuantumul drepturilor de import pentru întreaga lună.”

Deci din acest context legal rezulta că drepturile și obligațiile titularului unui regim vamal pot fi transferate și altor persoane în condițiile prevăzute de autoritatea vamală.

Din documentele întocmite de organul vamal nu rezulta că condiții trebuie să îndeplinească pentru a avea posibilitatea să transfere drepturile și obligațiile sale S.C. X SRL și nici care sunt prevederile legale în baza cărora este necesară întocmirea formalităților prevăzute pentru încheierea operațiunilor din punct de vedere vamal în condițiile în care partile contractante decid transferul drepturilor și obligațiilor prevăzute în contractul de leasing unui alt utilizator.

În ceea ce privește constatarea: “în situația în care partile contractante decid transferarea drepturilor și obligațiilor prevăzute în contractul de leasing altui utilizator înainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing este necesar ca marfurile care fac obiectul contractului de leasing să fie puse în liberă circulație, datorită vamală fiind stabilită pe baza valorii în vamă determinate la momentul plasării marfurilor sub regimul vamal de admitere temporară și nu pe baza valorii reziduale, având în vedere că nu sunt respectate prevederile art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997, republicată cu modificările și completările ulterioare”, organul de soluționare reține că organul de control trebuie să detalieze în procesul verbal de control constatarea cuprinsă în adresa ANV nr.53732,55986/10.10.2007 și anume: “nu sunt respectate prevederile art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997”.

Astfel, Art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997 prevede:

“(4) În cazul achiziționării bunurilor introduse în țară în condițiile alin. (1) și (2), utilizatorul este obligat să achite taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, care nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului.”

Organul de soluționare considera ca din moment ca contractul dintre finantator si utilizator se afla in derulare nu se pune problema achizitionarii bunului astfel asa cum prevede pct.4, respectiv de a respecta obligatia de a achita taxa vamala calculata la valoarea reziduala a bunului din momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare.

Asta si pentru faptul ca valoarea reziduala reprezinta valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului asupra bunului catre utilizator.

Organul de soluționare a contestatiilor a retinut, de asemenea, faptul ca exista o neconcordanta intra obligatia de plata calculata de organele vamale prin actul contestat si care se refera la taxa pe valoarea adaugata si, pe de alta parte, textul de lege invocat, respectiv, art.27, alin.4 din O.G. nr.51/1997, care se refera la “taxa vamala calculata la valoarea reziduala a bunului”, taxa pe valoarea adaugata fiind reglementata de Ordinul nr.84/2007 privind masuri unitare de aplicare a reglementarilor in domeniul taxelor vamaler, taxei pe valoarea adaugata si accizelor datorate in vama in cazul operatiunilor de leasing aflate in derulare la data aderarii, pct.1.3 care mentioneaza:

“Pentru marfurile comunitare ce fac obiectul operatiunilor de leasing efectuate conform art.27 alin.(1) din Ordonanata Guvernului nr.51/1997, republicata,, cu modificarile si completarile ulterioare, se aplica prevederile art.161¹ alin.(2) lit.a) din Codul fiscal si prevederile pct.86 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarirea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare”.

Pentru considerentele arate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.216, al.3 din O.G. nr.92/29.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se:

DECIDE

- desfiintarea procesului verbal de control nr._Y/ Y / 2007 si a Deciziei de Regularizare a Situatiei nr.Y /Y 2007 intocmite de organele de control din cadrul DRAOV Craiova, urmand ca organele de control printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat, sa reanalizeze situatia de fapt, pentru acelesi obligatii bugetare si aceesi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si actele normative incidente in materie in perioada verificata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Dolj in termen de 6 (sase) luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV

SEF SERVICIU JURIDIC

SEF SERVICIU SOLUTIONARE CONTESTATII
CONSILIER SUP

**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

*Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
- 419892*

Telefon - 410643,410575 Fax

Nr.

CATRE,
S.C . Dumagas Trade S.R.L.
comuna Podari, sat Braniste , strada Calafatului nr. 117, judetul Dolj

Va transmitem alaturat Decizia nr / 2008 prin care s-a solutionat contestatia dvs. inregistrata la Biroul Vamal Craiova la nr. 11974/12.12. 2007 si la D.G.F.P. Dolj sub nr 84075/ 17.12.2007 formulata impotriva Deciziei de Regularizare nr. 11069/19.11.2007 intocmita de organele de control din cadrul Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj.

DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU

SEF SERVICIU
IONESCU VICTOR



**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

*Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
- 419892*

Telefon - 410643,410575 Fax

Nr.

CATRE,
S.C . Dumagas Trade S.R.L.
comuna Podari, sat Braniste , strada Calafatului nr. 117, judetul Dolj

Va transmitem alaturat Decizia nr / 2008 prin care s-a solutionat contestatia dvs. inregistrata la Biroul Vamal Craiova la nr. 11974/12.12. 2007 si la D.G.F.P. Dolj sub nr 84075/ 17.12.2007 formulata impotriva Deciziei de Regularizare nr. 11069/19.11.2007 intocmita de organele de control din cadrul Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj.

DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU

SEF SERVICIU
IONESCU VICTOR



**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

*Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
- 419892*

Telefon - 410643,410575 Fax

Nr.

CATRE,
Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj
Craiova, strada Caracal, nr. 248, jud. Dolj

Va transmitem alaturat Decizia nr / 2008 prin care s-a solutionat contestatia inregistrata la Biroul Vamal Craiova la nr. 11974/12.12. 2007 si la D.G.F.P. Dolj sub nr 84075/ 17.12.2007 formulata de catre S.C . Dumagas Trade S.R.L. impotriva Deciziei de Regularizare nr. 11069/19.11.2007 intocmita de organele de control din cadrul Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj.

DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU

SEF SERVICIU
IONESCU VICTOR



**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

*Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
- 419892*

Telefon - 410643,410575 Fax

CATRE
Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj
Craiova, strada Caracal, nr. 248, jud. Dolj

Va transmitem alaturat Decizia nr / 2008 prin care s-a solutionat contestatia inregistrata la Biroul Vamal Craiova la nr. 11974/12.12. 2007 si la D.G.F.P. Dolj sub nr 84075/ 17.12.2007 formulata de catre S.C . Dumagas Trade S.R.L. impotriva Deciziei de Regularizare nr. 11069/19.11.2007 intocmita de organele de control din cadrul Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj.

DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU

SEF SERVICIU
IONESCU VICTOR

**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
Nr. _____ din _____ 2008

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

Catre,
Administratia Finantelor Publice Craiova
Structura de Administrare – Serv.Inspectie Fiscala Persoane Juridice 4

Va transmitem alaturat Decizia nr...../..... 2007 prin care s-a solutionat contestatia formulata de S.C. CARTOTOP S.A. impotriva Deciziei de Impunere nr.450/29.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr.107687/28.11.2007 intocmit de organele de control din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice.

**DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU**

**SEF SERVICIU
VICTOR IONESCU**



**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
Nr. _____ din _____ 2007

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

Catre,
Administratia Finantelor Publice Craiova
Structura de Administrare – Serv.Inspectie Fiscala Persoane Juridice 4

Va transmitem alaturat Decizia nr...../..... 2007 prin care s-a solutionat contestatia formulata de S.C. CARTOTOP S.A. impotriva Deciziei de Impunere

nr.450/29.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr.107687/28.11.2007 intocmit de organele de control din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice.

**DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU**

**SEF SERVICIU
VICTOR IONESCU**



**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
Nr. _____ din _____ 2008

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

Catre,
S.C. CARTOTOP S.A. Craiova
strada Imparatul Traian, nr.107, jud. Dolj

Va transmitem alaturat Decizia nr...../.....2007 prin care s-a solutionat contestatia dvs. inregistrata la D.G.F.P. Dolj sub nr.117320/27.12.2007impotriva Deciziei de Impunere nr.450/29.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr.107687/28.11.2007 intocmit de organele de control din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice

**DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU**

**SEF SERVICIU
VICTOR IONESCU**



**ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ**

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
Nr. _____ din _____ 2007

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

Catre,
S.C. CARTOTOP S.A. Craiova
strada Imparatul Traian, nr.107, jud. Dolj

Va transmitem alaturat Decizia nr...../.....2007 prin care s-a solutionat contestatia dvs. inregistrata la D.G.F.P. Dolj sub nr.117320/27.12.2007impotriva Deciziei de Impunere nr.450/29.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala

nr.107687/28.11.2007 intocmit de organele de control din cadrul Directiei Generale
a Finantelor Publice

DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU

SEF SERVICIU
VICTOR IONESCU


ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
Nr. _____ din _____ 2007

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

Catre,
Administratia Finantelor Publice Craiova
Structura de Administrare – Serv.Colectare, Executare Silita Persoane Juridice

Va transmitem alaturat Decizia nr...../..... 2007 prin care s-a solutionat
contestatia formulata de S.C. CARTOTOP S.A. impotriva Deciziei de Impunere
nr.450/29.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr.107687/28.11.2007 intocmit
de organele de control din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice.

DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU

SEF SERVICIU
VICTOR IONESCU


ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI DOLJ

Craiova, str. Mitropolit Firmilian nr.2
Nr. _____ din _____ 2007

Telefon - 410643,410575 Fax - 419892

Catre,
Administratia Finantelor Publice Craiova
Structura de Administrare – Serv.Colectare, Executare Silita Persoane Juridice

Va transmitem alaturat Decizia nr...../..... 2007 prin care s-a solutionat contestatia formulata de S.C. CARTOTOP S.A. impotriva Deciziei de Impunere nr.450/29.11.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr.107687/28.11.2007 intocmit de organele de control din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice.

**DIRECTOR EXECUTIV
MIHAIL ANTONESCU**

**SEF SERVICIU
VICTOR IONESCU**

D.G.F.P.DOLJ
Serviciul Solutionare Contestatii

REFERAT

privind analiza si propunerea de solutionare a contestatiei formulata de **IDOLU MARIN** impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii

Subsemnata Iovan Daniela, inspector in cadrul Serviciului Solutionare Contestatii, in baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, am procedat la analiza contestatiei formulata de **S.C. MOARA CALAFATULUI S.R.L.** impotriva impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii intocmite de organele de impunere din cadrul Administratiei Finantelor Publice Calafat – Serviciul Colectare, Executare Silita Persoane Juridice.

S.C. MOARA CALAFATULUI S.R.L. cu domiciliul fiscal in strada bulevardul de Centura, nr.5 mun. Calafat, jud. Dolj, avand codul de inregistrare fiscala RO 2336954, formuleaza contestatie partiala impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii intocmite de organele de impunere din cadrul Administratiei Finantelor Publice Calafat – Serviciul Colectare, Executare Silita Persoane Juridice, in suma de 188 RON, reprezentand 38 lei, majorari de intarziere calculate pentru neachitarea in termenul legal a contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice si fizice si 150 lei, majorari de intarziere calculate pentru neachitarea in termenul legal alimpozitului pe dividende persoane fizice.

Contestatia fiind depusa si inregistrata la D.G.F.P. Dolj – A.F.P. Mun. Calafat sub nr.9684/14.11.2007, indeplineste conditiile de procedura prevazute de art. 207 alin (1) din O.G. nr.92/29.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. In motivarea contestatiei, societatea contestatoare sustine urmatoarele:

“Contestam deciziile dumneavoastra deoarece la punctajul efectuat s-a constatat ca in evidentele pe care le detineti nu figureaza pozitia 9 din declaratia nr.285/22.06.2006 .

Deasemeni s-a constatat ca nu figureaza inregistrate pozitiile 6,7,8 si 10 din aceeași declarație.

Depunem copie după declarația și situația pe care o detinem pentru “concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice”

II. Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii întocmite de organele de impunere din cadrul Administrației Finanelor Publice Calafat – Serviciul Colectare, Executare Silită Persoane Juridice s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în sumă de 188 lei, reprezentând 38 lei, majorări de întârziere calculate pentru neachitarea în termenul legal a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice și 150 lei, majorări de întârziere calculate pentru neachitarea în termenul legal a impozitului pe dividende persoane fizice.

III. Din analiza actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de societatea contestatoare și constatările organului de control, în raport cu actele normative invocate, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. DOLJ este dacă suma de 188 lei, reprezentând majorări de întârziere calculate pentru neplata la termenele stabilite de lege a obligațiilor fiscale stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.10000/14.08.2007 și nr.3560/12.11.2007 este legal datorată de S.C. MOARA CALAFATULUI S.R.L în condițiile în care contestatorul nu respecta prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală.

În fapt, la data de 14.08.2007 și 12.11.2007 A.F.P. Calafat emite Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii prin care stabilește în sarcina petentei debite suplimentare în sumă de 188 lei, reprezentând majorări de întârziere calculate pentru neplata obligațiilor fiscale.

Prin contestația formulată **S.C. MOARA CALAFATULUI S.R.L. Calafat** precizează următoarele:

“Contestam deciziile dumneavoastră deoarece la punctajul efectuat s-a constatat că în evidentele pe care le detineti nu figurează poziția 9 din declarația nr.285/22.06.2006 .

Deasemeni s-a constatat ca nu figureaza inregistrate pozitiile 6,7,8 si 10 din aceeași declarație.

Depunem copie după declarația și situația pe care o detinem pentru “concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice”.

Fata de cele prezentate organul de soluționare reține următoarele:

Prin contestația formulată **S.C. MOARA CALAFATULUI S.R.L. Calafat** nu individualizează declarațiile contestate, nu precizează cuantumul sumelor contestate și nu motivează de fapt și de drept contestația formulată.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală și art.175, al. 1 din Normele de aplicare a O.G. nr.92/2003 astfel:

“ART. 175

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

Norme metodologice:

175.1. În contestațiile care au ca obiect sume se va specifica cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de impozite, taxe, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora. În situația în care se constată nerespectarea acestei obligații, organele fiscale de soluționare competente vor pune în vedere contestatorului, printr-o adresă, să precizeze, în termen de 5 zile de la comunicarea acesteia, cuantumul sumei contestate, individualizată.

În baza prevederilor legale menționate organul de soluționare, prin adresa nr.9684/11.01.2007 primită de contestator în data de 14.01.2007, conform semnăturii de pe confirmarea de primire îi cere acestuia ca în termen de 5 zile de la primirea prezentei să specifice cuantumul sumelor contestate, individualizate pe categorii de impozite, taxe, contribuții etc. precum și motivele de fapt și de drept ce au stat la baza formulării contestației.

În drept cauza își găsește soluționarea în prevederile pct.2 , al.2.5 din O.M.F. nr.519/2005 aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care susține:

“2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 175 - Forma și conținutul contestației.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt și de drept, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.”

Deoarece până la data emiterii deciziei de soluționare contestatorul nu a răspuns solicitărilor organului de soluționare și în baza prevederile pct.2 , al.2.5 din O.M.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. MOARA CALAFATULUI S.R.L. Calafat**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216, al.1 din O.G. nr.92/29.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se propune respingerea ca nemotivată contestației formulată de **S.C. MOARA CALAFATULUI S.R.L. Calafat**, pentru suma de 188 lei, reprezentând majorări de întârziere calculate pentru neplata obligațiilor fiscale.

Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Dolj.

**SEF SERVICIU,
VICTOR IONESCU**

**INSPECTOR,
IOVAN DANIELA**