

DE C I Z I A NR 89 /05.06. 2009
privind solutionarea contestatiei formulate de
SC XXXXX SRL
Sibiu

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu a fost investita in baza art.209 din O.G. nr. 92/2003 (R) cu solutionarea contestatiei formulata de SC XXXXXX SRL XXXX Sibiu impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. XXXX/22.04.2009 emisa Administratia Finantelor Publice a Municipiului Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 R, fiind inregistrata la organul constatator cu nr. XXXX/18.05.2009, iar la DGFP a Judetului Sibiu cu nr. XXXX/27.05.2009.

Decizia de impunere nr. XXX/22.04.2009 , a fost comunicata societatii in data de 28.04.2009 , fiind predata reprezentantului societatii XXXXXX.

Suma contestata este de XXXXXX lei reprezentand :

- XXXXX lei impozit pe profit stabilit suplimentar ;
- XXXX lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- XXXXX lei tva stabilita suplimentar ;
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente tva-ului stabilit suplimentar;

I . In contestatia formulata petenta considera injuste si fara suport actiunile organului de control legate de marirea bazei de impunere cu suma de XXXXX lei si stabilirea prin Decizia de impunere nr. XXX/22.04.2009 de obligatii suplimentare in suma totala de XXXXX lei , din urmatoarele motive:

1. Cu privire la impozitul pe profit :

- Societatea detine in dotare urmatoarele tipuri de autovehicule : motociclete Enduro in 2 timpi , in 4 timpi, motociclete tip Trial , Atv –uri , 2 masini de teren si un Mercedes Sprinter , utilizate la organizarea diverselor concursuri internationale de tip “ off road “.

- Organul de inspectie fiscala conform art.21(3) lit.n) din Legea 571/2003 privind codul fiscal , nu a acordat deductibilitate cheltuielilor realizate cu aceste autovehicule (amortizare ,carburanti ,consum piese etc.) pentru perioada in care nu se desfasurau competitii cu aceste autovehicule .

- Masura neacordarii dedeductibilitatii a fost luata fara a analiza temeinic activitatea societatii , intrucit organizarea de doua concursuri pe an (de vara si de iarna) de tip RED BULL

ROMANIA , presupune o activitate pregatitoare inainte si dupa eveniment care , ca si timp acopera un an calendaristic .

- Organizarea de astfel de competitii in zone muntoase , presupune deplasari de sute de km in munti , in vederea identificarii unor trasee optime , diferite de la un an la altul, pe terenuri accidentate cu autovehicule special construite pentru circulatia off road, amenajarea (construire podete ,puncte de control , puncte de prim ajutor , de alimentare a concurentilor cu carburanti, spatii pentru spectatori) si marcarea traseului ;

- Autovehiculele fiind utilizate nu numai pentru participarile la concursuri ci si la activitatile desfasurate pentru organizarea acestora inainte si dupa concursuri , o persoana foloseste in aceiasi zi mai multe mijloace de transport (atv-uri, motociclete masini ,snowmobile)si ca urmare cheltuielile cu intretinerea si functionarea acestora (cu amortizarea , cu piesele de schimb , cu combustibili) nu intra sub incidenta deductibilitatii limitate conform prevederile art.21(3) lit.n) din Legea 571/2003 si pct.70.2 din HG nr.44/2003 , si implicit marirea bazei impozabile este profund nelegala;

- Cheltuielile cu serviciile telefonice nu au fost analizate suficient de organul de control , intrucit organizarea concursurilor presupune si comunicare ,avind in vedere desfasurarea acestora in zonele muntoase , accidentate , iar perioada de amenajare a traseelor inainte si dupa concursuri depaseste cu mult pe cea a concursului propriu zis , telefoanele sunt utile si in caz de accidente inainte , in timpul , si dupa concurs, motiv pentru care s-a achizitionat cel mai avantajos abonament .

2. Cu privire la tva :

Pentru considerentele mentionate la pct.1 impozitul pe profit , societatea considera ca nu s-a analizat corespunzator domeniul de activitate al societatii si respectiv deductibilitatea cheltuielilor aferente veniturilor obtinute si ca urmare fara suport material a diminuat tva deductibil aferent perioadei verificate calculind si accesorii aferente.

II . Organul fiscal prin , Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.XXX/22.04.2009 emisa de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Sibiu , retine urmatoarele aspecte:

Perioada verificata : 01.05.2005-31.12.2008

2. Cu privire la impozitul pe profit :

In perioada verificata organul de control a identificat ca societatea detine in medie intre unu si trei angajati si un nr de 7-33 mijloace de transport inregistrate la mijloace fixe si 9 inregistrate la obiecte de inventar , pentru care obtine din activitatea de organizare de concursuri si evenimente sportive venituri in medie doua luni pe an , iar pentru perioadele in afara concursurilor nu inregistreaza venituri din inchirierea acestora , sau alte activitati aducatoare de venit .

Ca urmare a procedat la estimarea necesarului de mijloace de transport pentru activitatea societatii respectiv organizarea de concursuri si agrement , estimare in functie de nr.de angajati si administratori care ar fi putut utiliza cite un autovehicul din dotare .

Societatea utilizeaza aceste autovehicule numai in lunile in care se organizeaza concursuri respectiv :

- in anul 2004 – octombrie ;
- in anul 2005 – iulie si august;
- in anul 2006 – august ;
- in anul 2007 – martie si iunie;
- in anul 2008 – februarie si septembrie ;

L-a estimarea necesarului de autovehicule pentru activitatea societatii (organizare de concursuri si agrement) s-a avut in vedere nr.de salariati si administratori care ar fi putut utiliza aceste autovehicule , si nr. total de autovehicule inregistrate de societate la mijloace fixe si obiecte de inventar , calculindu-se :

- **ponderea autovehiculelor necesare societatii in functie de nr.total de angajati si administratori** ce ar fi putut utiliza aceste autovehicule pe fiecare an din perioada verificata (cite unul pentru fiecare angajat si administrator) **in total autovehicule detinute de societate** ;
- aceasta pondere a vehiculelor necesare pentru activitatea unitatii calculata pentru fiecare perioada mai sus explicitata , s-a aplicat asupra cheltuielilor inregistrate de societate cu aceste autovehicule , stabilind astfel cheltuielile deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit inregistrate de societate aferente activitatii , pentru :
 - a) - In anul 2004 societatea inregistreaza cheltuieli cu combustibili si cu piesele de schimb , pentru autovehiculele din dotare, in valoare totala de XXXX lei dupa cum urmeaza :

	Total	Deductibile	Nedeductibile
combustibili	XXX lei	XXXX lei	0 lei
piese de schimb	XXXX lei	XXX lei	0 lei
total	XXXX	XXX lei	0 lei

Intrucit societatea in anul 2004 a fost inregistrata ca si platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor , cheltuielile inregistrate cu combustibilul si cu piesele de schimb sunt considerate deductibile fiscal .

Pentru perioada 01.01.2005-31.12.2008

	Total	Deductibile	Nedeductibile
1). amortizarea	XXXX lei	XXXXX lei	XXXXX lei
2). combustibil	XXXX lei	XXXXX lei	XXXXX lei
3). piese de schimb	XXXX lei	XXXX lei	XXXXX lei
4). <u>ch.cu serv.telefonice (30%)</u>	<u>XXX lei</u>	<u>XXX lei</u>	<u>XXXX lei</u>
Total	XXXX lei	XXXXXX lei	XXXXX lei

Pentru cheltuielile cu prestarile de servicii telefonice inregistrate pentru cele 10 numere de telefon in reseaua Zapp (Telemobil Sa) organul de control a estimat ca numai 30% (3/10 = 3 angajati /10 telefoane) se justifica pentru activitatea desfasurata de societate , restul de 70% nu sunt aferente activitatii realizata de societate .

Cheltuielile cu serviciile telefonice stabilite suplimentar sunt in suma totala de XXXX lei .

Impozitul pe profit stabilit suplimentar este in suma de XXXX lei.(XXX x16%= XXX)

Prin deducerea la calculul impozitului pe profit , de catre societate a tuturor cheltuielilor cu intretinere si functionarea precum si a cheltuielilor cu amortizarea autovehiculilor si cu serviciile telefonice ca fiind aferente veniturilor , considerindu-le ca si deductibile fiscal , a incalcat prevederile :

- art.19(1) , 21(1) , 21(3) lit a) si n) si art.24(3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct70.2 din HG.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Cu privire la tva :

Pentru considerentele mentionate la pct. 1 impozit pe profit, nu toate cheltuielile de intretinere , combustibili si piese de schimb pentru autovehiculele din dotare , sunt considerate de organul de inspectie fiscala ca si cheltuieli aferente veniturilor .

Pentru cheltuielile considerate de organul de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit , petenta datoreaza tva aferente acestor cheltuieli , calculate dupa cum urmeaza :

a) - In anul 2004 societatea inregistreaza cheltuieli cu combustibili si cu piesele de schimb , pentru autovehiculele din dotare, in valoare totala de XXXXXX lei dupa cum urmeaza :

	Total	Deductibile	Neductibile	tva nededuct
combustibili	XXX lei	XXXX lei	0 lei	XXX lei
piese de schimb	XXXX lei	XXX lei	0 lei	XX lei
total	XXXX	XXX lei	0 lei	XXX lei

si pentru care isi exercita dreptul de deducere a tva in valoare de **XXX lei** (XX+XX) .

Intrucit societatea in anul 2004 a fost inregistrata ca si platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor , cheltuielile inregistrate cu combustibilul si cu piesele de schimb sunt considerate deductibile fiscal .

Din punct de vedere al tva-ului , unitatea nu justifica utilizarea tuturor autovehiculelor din dotare (7+33) pentru activitatea de organizare de concursuri sportive si agrement care se organizeaza odata pe an respectiv in luna octombrie .

Din verificarea documentelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala reiese ca societatea pentru perioadele in care nu se organizeaza concursuri si pentru surplusul de autovehicule din dotare , nu inregistreaza venituri din inchirieri .

Avind numai trei angajati si doi administratori , s-a procedat la **estimarea ponderii necesarul de autovehicule pentru activitatea desfasurata in functie de nr.de angajati si administratori care ar fi putut utiliza aceste autovehicule si nr. total de autovehicule inregistrate de societate la mijloace fixe si obiecte de inventar .**

Aceasta pondere a aplicat-o la total cheltuieli privind combustibili si piesele de schimb , inregistrate in anul 2004 , stabilind ca societatea din total tva aferent acestor cheltuieli in suma de **XXXX lei pentru care si-a exercitat dreptul la deducere a tva la achizitie , avea drept de deducere numai aferente cheltuielilor deductibile fiscal ,**

respecti numai pentru suma de XXXX lei si nu avea drept de deducere aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru calculul impozitului pe profit in suma de **XXX lei (XX lei + XX lei)** .

b) Pentru perioada 01.01.2006 -31.12.2008 , societatea este platitoare de impozit pe profit , nu s-a acordat deductibilitate cheltuielilor inregistrate decit la nivelul ponderii numarului de autovehicule ce ar fi putut fi utilizate de angajatii si administratorii societatii (cite unul pentru fiecare angajat si administrator) , in total autovehicule aflate in dotare .

Astfel :

	Total	Deductibile	Nedeductibile	tva nededuct
1). amortizarea	XXX lei	XXXX lei	XXXX lei	0
2). combustibil	XXX lei	XXX lei	XXXX lei	XXXX lei
3). piese de schimb	XXX lei	XXXlei	XXXXX lei	XXX lei
4). ch.cu serv.tele fonice (30%)	XXX lei	XXXX lei	XXXX lei	XXX lei
Total	XXXX lei	XXXXX lei	XXXX lei	XXXX lei

Ca urmare tva stabilita suplimentar de societate aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal cu combustibili , cu piesele de schimb si cu serviciile telefonice pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008 este de XXX lei (XXX +XXXX).

Prin exercitarea dreptului de deducere a tva aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal , petenta a incalcat prevederile art.145(2) lit a) .

b) Cu privire accesorii aferente impozitului pe profit in suma de XXXX lei si XXX lei aferente tva-ului stabilit suplimentar.

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de XXXX lei si pentru tva stabilita suplimentar in suma de XXX lei , petenta datoreaza majorari de intarziere potrivit principiului "accessorium sequitur peincipale " , in conformitate cu prevederile art. cu prevederile art.119(1) si 120 alin. (1) si (7) din OG 92/2003, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , si calculate in suma de XXX lei pentru impozit pe profit si XXXXX lei pentru tva , in cotele prevazute de art.120(7) din OG. 92/2003(R) .

III . Avand in vedere motivatiile petentei , constatările organului de inspectie fiscala , documentele existente la dosarul cauzei , in raport cu prevederile actelor normative in vigoare se retine:

1. Referitor la impozitul pe profit .

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili legalitatea masurii de neacordare a deductibilitatii cheltuielilor cu :

- combustibilul ;
- piesele de schimb;
- serviciile telefonice ;
- amortizare

inregistrate cu autovehiculele din dotare in conditiile in care societatea nu justifica utilizarea numarului total de autovehicule aflate in dotare si realizeaza venituri din activitatea desfasurata (organizare concursuri sportive) in medie cite doua luni pe an .

In fapt :

Societatea detine in medie intre unu si trei angajati si un nr de 7-33 mijloace de transport inregistrate la mijloace fixe si 9 inregistrare la obiecte de inventar , pentru care obtine din activitatea de organizare de concursuri si evenimente sportive venituri in medie doua luni pe an iar pentru perioadele in afara concursurilor nu inregistreaza venituri din inchirierea acestora , sau alte activitati aducatoare de venit .

Ca urmare organul de inspectie fiscala a determinat necesarul de autovehicule posibil de utilizat de societate in functie de nr.de angajati si doi administratori considerind ca fiecare angajat si administrator putea utiliza un singur autovehicul , stabilind astfel :

- ponderea necesarului de autovehicule pentru activitatea societatii in total autovehicule din dotare pe fiecare an verificat ;
- aceasta pondere a aplicat-o la totalul cheltuielilor cu intretinerea si functionarea acestora , cu combustibili consumati, cu piesele de schimb si cu serviciile telefonice , rezultand cheltuielile deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe fiecare an verificat , stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de XXXX lei ,si respectiv impozit pe profit suplimentar in suma de XXXX.(XXXX X 16% = XXXX).

In drept sunt aplicabile prevederile :

• art.19(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare unde se mentioneaza :

“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. “

• art.21(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare unde se mentioneaza :

“ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. “

• art.21(3) lit n) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare unde se mentioneaza :

*“ (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:
n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale. “*

• art.24(11) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare unde se mentioneaza :

“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

- b) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”
c)

coroborat cu prevederile pct. 70² din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal unde se precizeaza ca pentru perioada in care mijlocul fix nu este utilizat cel puțin o luna nu se amortizeaza , recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectuiaza pe perioada ramasa :

“70². Pentru perioada in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.”

Intrucit in perioada verificata , petenta are in medie intre unu si trei angajati si doi administratori care ar fi putut utiliza cite un autovehicul si detine in medie intre 7 si 33 de autovehicule , in mod justificat organul de inspectie fiscala a considerat ca si deductibile fiscal numai cheltuielile cu:

- intretinerea si functionarea ;
- cu combustibili ;
- cu piesele de schimb;
- si cu serviciile telefonice;

aferent numarului de autovehicule ce puteau fi exploatate de fiecare angajat si administratori respectiv cite un autovehicul pe angajat si administrator .

Nivelul cheltuielilor deductibile aferente numarului de autovehicule necesare pentru activitatea societatii , s-a stabilit aplicand **ponderea autovehiculelor ce puteau fi folosite de angajati si administratori (cite unul pentru fiecare angajat si administrator) in total autovehicule din dotare ,la total cheltuieli inregistrate cu aceste autovehicule .**

Cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit stabilite de organul de inspectie fiscala calculate prin aplicarea ponderii sus explicitata la total cheltuieli inregistrate cu aceste autovehicule sunt in suma de 243.750 lei si respectiv impozit suplimentar in suma de 39.000 lei (243.750 x 16% = 39.000).

2. Referitor la tva

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili legalitatea masurii de neacordare a deducerii a tva aferent cheltuielilor cu :

- combustibilul ;
- piesele de schimb;
- serviciile telefonice ;

inregistrate cu autovehiculele din dotare in conditiile in care societatea nu justifica utilizarea numarului total de autovehicule aflate in dotare si nu realizeaza venituri cu inchirierea autovehiculelor neutilizate in activitatea de organizare concursuri sportive .

In fapt :

Pentru considerentele mentionate la pct. 1 impozit pe profit, nu toate cheltuielile de intretinere , combustibili si piese de schimb pentru autovehiculele din dotare , sunt considerate de organul de inspectie fiscala ca si cheltuieli aferente veniturilor .

Pentru cheltuielile considerate de organul de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit , petenta datoreaza tva aferente acestor cheltuieli .

In drept sunt aplicabile prevederile :

• **art.145(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare unde se mentioneaza :**

“ (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; “

Intrucit petenta nu poate justifica utilizarea intregului parc din dotare , in mod justificat organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitate tva –ului aferent cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit .

3.Cu privire accesorii aferente impozitului pe profit in suma de XXXX lei si XXX lei aferente tva-ului stabilit suplimentar.

Pentru nevirarea la termenul legal a impozitului pe profit in suma de XXXZ lei stabilit suplimentar si a tva-ului in suma de XXXX lei stabilit suplimentar , petenta datoreaza majorari de intarziere , in raport cu debitul stabilit , potrivit principiului “ accesorium sequitur principale “ in conformitate cu prevederile art.119(1) si 120 alin. (1) si (7) din OG 92/2003, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , si calculate in suma de 7024 lei pentru impozit pe profit si 19.910 lei pentru tva , in cotele prevazute de art.120(7) din OG. 92/2003(R)

In drept sunt aplicabile prevederile :

• **art.119 (1) si art. 120 (1) si (7) din OG.nr.92/2003 ® , unde se mentioneaza :**

”-art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”.

” -art. 120 (1) “Majorările de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere , incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate , inclusiv.”

“ –art.120(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit prevederilor legale sus mentionate , petenta datoreaza accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de XXX lei , calculate pentru perioada 26.04.2005-13.04.2009 , si XXXX lei pentru tva , in perioada 26.04.2004-13.04.2009.

Sustinerea potrivit careia organul de inspectie fiscala nu a analizat suficient specificul activitatii de organizarea de competitii sportive , care presupune o activitate pregatitoare inainte si dupa eveniment care , ca si timp acopera un an calendaristic , cu deplasari de sute de km in munti , in vederea identificarii unor trasee optime , diferite de la un an la altul, pe terenuri accidentate cu autovehicule special construite pentru circulatia off road, amenajarea si marcarea traseului , activitate pentru care o persoana foloseste in aceiasi zi mai multe mijloace de transport (atv-uri , motociclete masini , snowmobile) , nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat :

- legislatia fiscala prevede pentru cheltuieli *deductibilitate limitata la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.* ;
- petenta nu justifica in nici un fel modul de utilizare de catre un nr.de maximum 5 persoane (trei angajati si doi administratori) a unui numar de 30 autovehicule in acelasi timp indiferent pe ce traseu se deplaseaza , una si aceiasi persoana nu poate utiliza in acelasi timp decit un autovehicul ;
- inafara de veniturile obtinute din organizarea concursurilor conform mentiunii facute de organul de inspectie fiscala in pag. nr.1 din Decizia de impunere nr.XXX/22.04.2009 , petenta nu inregistreaza alte venituri din utilizarea autovehiculelor din dotare .

Ca urmare contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata si insuficient motivata .

Pentru considerentele aratate in baza art.211(5) din OG.nr. 92/2003 (R):

DECIDE :

Respinge contestatia ca neintemeiata si insuficient motivata pentru suma XXXXXX lei reprezentand :

- **XXXX lei impozit pe profit stabilit suplimentar ;**
- **XXX lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **XXXX lei tva stabilita suplimentar ;**
- **XXXX lei majorari de intarziere aferente tva-ului stabilit suplimentar;**

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit legii in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Sibiu.

DIRECTOR COORDONATOR ,

VIZAT,
Cons. jur.

SERV. JURIDIC ,

