

Dottore Commercialista Pierluigi Giordano  
Dottore Commercialista Vincenzo Cozzolino  
Dottore Commercialista Ilaria Sulas

## **BREVE ANALISI SULLA RIFORMA DELLO SPORT**

**D.lgs. n. 36 e n. 39 del 28.02.2021 e successive modifiche ed integrazioni introdotte dal D.Lgs. n. 120 del 29.08.2023 (G.U. n. 206 del 04.09.2023).**

A seguito delle due giornate di Studio organizzate dalla Federazione Sport Sordi Italia, tenutesi in data 11 e 13 dicembre u.s., con la presente relazione si vogliono sintetizzare e mettere in evidenza i punti salienti della riforma di cui all'oggetto.

Come ben sappiamo e abbiamo ricordato nei nostri incontri a decorrere dal 1° luglio 2023 è entrata in vigore la cd. “**Riforma dello Sport**” che, con il D.Lgs 36/2021, ha introdotto profondi mutamenti nella fiscalità sportiva ed in particolare nella tipologia dei rapporti di lavoro utilizzabili. Successivamente in data 4 settembre 2023 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 206 del 04.09.2023 il Decreto Legislativo n.120 del 29 agosto 2023 in tema di enti e lavoratori sportivi, che - con decorrenza dal 05.09.2023 – è intervenuto con modifiche sui precedenti decreti legislativi 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40 attuativi della riforma dello sport (Legge delega n. 86/2019).

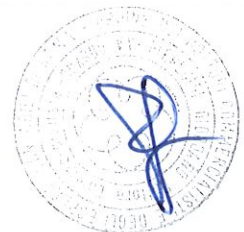
Nel presente documento pertanto riportiamo alcune delle principali disposizioni previste nei D.lgs. 36 e 39 del 2021.

### **1) DEFINIZIONE DELLA CATEGORIA DI LAVORATORE SPORTIVO**

Sono state completamente ridefinite le figure del “**Lavoro Sportivo**”, anche attraverso l’abolizione dell’art. 67, primo comma, lettera m) del TUIR (Categoria dei Redditi Diversi) norma con la quale sono stati corrisposti i compensi, premi e rimborsi dell’ultimo quarto di secolo nel mondo dello sport dilettantistico. Il Decreto n. 36/2021 identifica in modo puntuale quali “**Lavoratori Sportivi**” all’art.2, lett. d), che quindi sono destinatari della nuova normativa, le seguenti figure:

- gli atleti;
- gli allenatori;
- gli istruttori;
- i direttori tecnici;
- i direttori sportivi;
- i preparatori atletici;
- i direttori di gara;

Oltre a queste sette tipizzate è stato precisato che è inquadrabile come lavoratore sportivo ogni altro tesserato che svolge verso un corrispettivo le mansioni previste dai Regolamenti tecnici della singola disciplina sportiva della FSN o DSA di riferimento per cui non è sufficiente che tali mansioni non siano indicate in Delibere Federali.



L'elenco delle mansioni dovrà essere trasmesso al Dipartimento per lo Sport dalle FSN o DSA di riferimento tramite del CONI o del CIP ciascuno per le rispettive competenze e dovrà essere approvato con decreto dell'Autorità di Governo delegata in materia di sport, sentito il Ministero del Lavoro. Una volta istituito l'elenco questo dovrà essere tenuto ed aggiornato a cura del Dipartimento per lo Sport sulla base dei dati trasmessi dalle FSN e DSA, tramite CONI e CIP, entro il 31 dicembre di ogni anno.

Viene precisato che non sono lavoratori sportivi coloro che:

- svolgono mansioni di carattere amministrativo-gestionale
- forniscono prestazioni nell'ambito di una professione la cui abilitazione professionale è rilasciata al di fuori dell'ordinamento sportivo e per il cui esercizio devono essere iscritti in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali (medici, fisioterapisti, ecc).

Per essere lavoratore sportivo è necessario esercitare l'attività sportiva verso un corrispettivo a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo iscritto nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, nonché a favore delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle associazioni benemerite, anche paralimpici, del CONI, del CIP e di Sport e Salute S.p.a. o di altro soggetto tesserato.

## 2) DILETTANTISMO SPORTIVO (CO.CO.CO)

Nell'ambito del dilettantismo il lavoro sportivo si presume oggetto di contratto di lavoro autonomo nella forma della **collaborazione coordinata e continuativa**.

In particolare, l'art. 28 del D.lgs 36/2021 stabilisce una presunzione di collaborazione coordinata e continuativa qualora la durata della prestazione oggetto del contratto non superi le 24 ore settimanali (nella prima stesura si parlava di 18 ore), con esclusione del tempo impiegato per la partecipazione alle manifestazioni sportive.

Inoltre, le prestazioni devono rientrare nei **profili tecnico-sportivi** previsti dai regolamenti federali.

Si rammenta che la disposizione in menzione non comporta la impossibilità di instaurare rapporti di lavoro autonomo che prevedano il superamento di questa soglia di 24 ore in quanto in tali circostanze si determinerà semplicemente la non operatività della presunzione legale sopra richiamata e di conseguenza il datore di lavoro sarà gravato dell'onere della prova della sussistenza dei presupposti di un veritiero rapporto di lavoro autonomo.

In merito alle co.co.co. Sportive viene introdotto l'obbligo di comunicazione al Registro delle Attività Sportive (c.d. RAS) dell'avvio dei rapporti di co.co.co. sportiva in tutti i casi anche per compensi inferiori a 5.000,00 euro, anche se trattasi di compensi per 100,00 euro per un giorno o al mese.

Le comunicazioni al RAS ed ora anche all'UNILAV Sport vanno fatte entro il trentesimo giorno del mese successivo all'inizio del rapporto per cui a differenza della disciplina ordinaria **mai preventivamente**.



**Studio Associato Giordano - Cozzolino & Partners**  
**Consulenza Commerciale Legale Tributario e del Lavoro**

Si rammenta che ai Direttori di Gara di gara e ai soggetti equiparati (giudici di tavolo) possono essere riconosciuti rimborsi forfettari per le spese sostenute per attività svolte anche nel proprio Comune di residenza, nel limite di **150 euro** mensili e a condizione che l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato (vedasi paragrafo 5) per le quali è ammessa questa modalità di rimborso, in occasione di manifestazioni sportive riconosciute dagli organismi affilianti, anche paralimpici, dal CONI, dal CIP e dalla società Sport e salute S.p.a..

Questa nuova tipologia di rapporto di collaborazione prevede una tassazione agevolata ai fini delle imposte dirette, nonché agevolazioni con riguardo al trattamento previdenziale.

- Per compensi da € 0 a € 5.000                   => nessuna ritenuta irpef   => nessuna ritenuta INPS
- Per compensi da € 5.000,01 a € 15.000 => nessuna ritenuta irpef   => rit. INPS 25% + 2,03%
- Da € 15.000,01 fino al massimale di € 105.014 => scaglioni irpef   => rit. INPS 25% + 2,03%

Si rammenta che per chi ha già altra copertura previdenziale l'aliquota INPS è del 24% e che fino al 31.12.2027 l'aliquota INPS del 24% e del 25% (no quella del 2,03%) viene ridotta alla metà. Come nella disciplina normale dei co.co.pro. 1/3 è a carico del lavoratore e i 2/3 a carico del datore di lavoro.

I contributi assistenziali si calcolano sulla eccedenza dei 5.000,00 € e con il versamento di questi viene garantita la tutela a:

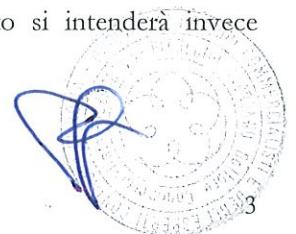
- Malattia
- degenza ospedaliera
- maternità
- congedo parentale
- assegno per il nucleo familiare (assegno universale)
- disoccupazione

Il Decreto Correttivo di agosto ha definitivamente escluso l'assoggettabilità del compenso al premio INAIL in quanto trattasi di tesserati già provvisti di copertura assicurativa. Non rientrano invece per questa esenzione gli amministrativi-sportivi.

E' stato chiarito che chi ha percepito i compensi nel primo semestre anche sopra i 5.000,00 €, come ad esempio € 10.000,00 questi non fanno cumulo ai fini previdenziali mentre fanno imponibile ai fini IRPEF. Pertanto per assoggettabilità previdenziale a partire dal 1.7.2023 si riparte da zero.

### **3) PROFESSIONISMO SPORTIVO (LAVORO SUBORDINATO)**

Nell'ambito del professionismo il lavoro sportivo prestato dagli atleti si presume oggetto di **contratto di lavoro subordinato**. Quando ricorre almeno uno dei seguenti requisiti il rapporto si intenderà invece autonomo:



*Studio Associato Giordano - Cozzolino & Partners*  
*Consulenza Commerciale Legale Tributario e del Lavoro*

- a) l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;
- b) lo sportivo non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione o allenamento;
- c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno.

A decorrere dal 1° luglio 2023 è altresì abrogata la legge 23 marzo 1981, n. 91 (art.52), norma che sanciva, all'art. 9 comma 4, l'onere contributivo interamente a carico del professionista con partita IVA.

I lavoratori sportivi subordinati sono iscritti al Fondo Pensione Sportivi Professionisti gestito dall'INPS.

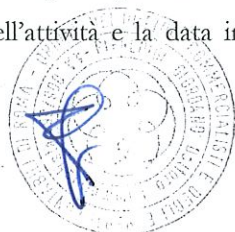
A decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto il predetto Fondo assume la denominazione di Fondo Pensione dei Lavoratori Sportivi e ai lavoratori iscritti si applica la disciplina del decreto legislativo 30 aprile 1997, n. 166. Ricorrendone i presupposti, al suddetto Fondo sono altresì iscritti i lavoratori sportivi autonomi, anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'articolo 409, comma 1, n. 3 del codice di procedura civile, operanti nei settori professionistici.

Un esempio di lavoratori professionisti possono essere ATLETI e TECNICI con obbligo di tesseramento federale alle quale retribuzioni si applica aliquota del 33% INPS di cui il 23,81% a carico dell'Azienda e del 9,19% a carico del lavoratore.

Una informazione utile in materia di compatibilità tra i vari redditi è quella della NASPI la quale è compatibile con lo svolgimento di attività di lavoro autonomo e parasubordinato (co.co.co sportivo) da cui derivi un reddito inferiore ai 5.500,00 € annui.

Il beneficiario NASPI deve informare l'INPS entro un mese dall'inizio dell'attività ovvero entro un mese dalla domanda di NASPI se l'attività era preesistente dichiarando il reddito annuo che prevede di conseguire. In tal caso l'indennità è ridotta di un importo pari all'80% del reddito previsto rapportato al periodo di tempo intercorrente tra la data di inizio dell'attività e la data di fine dell'indennità o, se antecedente, la fine dell'anno. La riduzione è calcolata d'ufficio al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre in caso di esenzione della presentazione della dichiarazione il beneficiario della NASPI è tenuto a presentare all'INPS apposita autodichiarazione concernente il reddito ricavato dall'attività lavorativa entro il 31 marzo dell'anno successivo. Se non presenta l'autodichiarazione il beneficiario è tenuto a restituire tutta la NASPI percepita dall'inizio dell'attività lavorativa.

Viceversa se il beneficiario della NASPI mentre prende la indennità relativa intraprenda una attività di lavoro autonomo e parasubordinato (co.co.co sportivo) dalla quale ricavi un reddito che corrisponde a una imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'art. 13 del T.U.I.R. 917/1986 deve informare l'INPS entro un mese dall'inizio dell'attività dichiarando il reddito annuo presunto. In tale ipotesi la NASPI è ridotta di un importo pari all'80% del reddito previsto rapportando al periodo di tempo intercorrente tra la data di inizio dell'attività e la data in cui termina il periodo di fruizione dell'indennità o, se antecedente, la fine dell'anno.



#### 4) DIPENDENTI PUBBLICI

I Dipendenti delle amministrazioni pubbliche possono prestare la propria attività in ambito sportivo a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche e della Federazione:

- in qualità di volontari;
- fuori dall'orario di lavoro, fatti salvi gli obblighi di servizio;
- previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza.

Qualora l'attività sia del tipo "volontario" gli stessi hanno diritto al solo rimborso delle spese come meglio specificato al successivo punto 5) e tali rimborsi non concorrono a formare il reddito del percipiente. Laddove invece, l'attività dei lavoratori dipendenti pubblici rientri nell'ambito del lavoro sportivo e preveda il versamento di un corrispettivo, l'attività potrà essere svolta solo previa autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza che la rilascia o la rigetta **entro 30 giorni** dalla ricezione della richiesta, salvo il meccanismo di silenzio-assenso che interviene una volta decorso il termine di 30 giorni senza che sia intervenuta l'autorizzazione o il rigetto.

Il lavoratore pubblico "sportivo" ha diritto al trattamento contributivo e fiscale agevolato previsto per il collaboratore coordinato e continuativo sportivo dilettante.

#### 5) VOLONTARI

Con questa riforma viene introdotta una nuova figura quella del **Volontario** le cui prestazioni sportive non possono essere retribuite in alcun modo.

Possono invece essere rimborsate le spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente, entro i limiti eventualmente previsti dai regolamenti interni.

**Le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di autocertificazione resa ai sensi dell'articolo 46 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, purché non superino l'importo di 150 euro mensili.**

Le prestazioni di volontariato sono incompatibili con qualsiasi altra forma di lavoro retribuito con il medesimo ente. I volontari devono essere assicurati per la responsabilità civile per danni che potrebbero causare a terzi.

#### 6) PREMI

Le somme versate a propri tesserati, in qualità di atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo, a titolo di premio per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive, anche a titolo di partecipazione a raduni, quali componenti delle Squadre Nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali, sono inquadrate come premi ai sensi dell'art. 30, comma 2, del D.P.R. 29/09/1973 n. 600.



Al prestatore compenso per premi riconosciuto allo sportivo non vi è alcun limite di importo e su tale valore viene applicata l'aliquota del 20% a titolo definitivo di imposta (codice tributo per il versamento 1047)

Si ritiene che, nel caso in cui esista un rapporto lavorativo sia subordinato che in forma autonoma, i suddetti premi, ove previsti contrattualmente tra le parti, dovranno essere inseriti nel rapporto principale rimanendo così assoggettati sia all'ordinaria tassazione che ai contributi previdenziali.

## **7) LAVORO SPORTIVO AUTONOMO**

Il lavoratore sportivo autonomo rientra nella stessa categoria dei co.co. sportivi (parasubordinati) ma a differenza di questi lo stesso *opera in maniera autonoma per conto di diversi committenti* attraverso la Partita IVA e deve provvedere lui stesso a tutti gli adempimenti fiscali e previdenziali. I codici ATECO suggeriti sono i seguenti:

### **93.19.99 – ALTRE ATTIVITA' SPORTIVE N.C.A.**

Attività professionali svolte da operatori sportivi indipendenti quali **ARBITRI, GIUDICI DI GARA, CRONOMETRISTI**

(coefficiente di redditività del 67% se rientra nel regime forfettario attualmente sino ad 85.000,00 e di compensi)

### **85.51. – CORSI SPORTIVI E RICREATIVI**

Attività professionali svolte da operatori sportivi indipendenti quali **ISTRUTTORI, INSEGNANTI, ALLENATORI SPORTIVI**

(coefficiente di redditività del 78% se rientra nel regime forfettario attualmente sino ad 85.000,00 e di compensi)

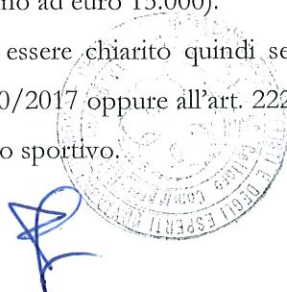
Anche a questa figura professionale si estende la agevolazione della riduzione dei contributi ai fini previdenziali sino al 31.12.2027 e della non imponibilità ai fini irpef sino ad 15.000,00 annui (totale esenzione) .

## **8) LAVORO (SPORTIVO) AUTONOMO OCCASIONALE**

Il decreto correttivo ha inoltre introdotto il comma 3-Bis all'art. 25 che ha previsto la possibilità, ricorrendone i presupposti, di avvalersi di lavoro autonomo occasionale, secondo la normativa vigente. La disposizione apre il campo a numerosi dubbi, non si comprende infatti quale significato attribuire alle parole "secondo la normativa vigente".

Si tratta delle sole norme civilistiche vigenti o anche delle "ordinarie" disposizioni fiscali e previdenziali, per cui alle prestazioni occasionali di lavoro sportivo rese in ambito dilettantistico non potrà essere applicata la disciplina di favore di cui all'art. 35 (esenzione fino a 5.000 euro e riduzione base imponibile previdenziale) e all'art. 36 (esenzione fiscale fino ad euro 15.000).

In altre parole dovrà essere chiarito quindi se tale possibilità è riferita solamente alle c.d. *Prestazioni Occasionali* ex art. 54 bis d.l. 50/2017 oppure all'art. 2222 c.c. e art. 67 c. 1 lett. L) del TUIR e se questa tipologia può estendersi anche al lavoro sportivo.



## 9) COLLABORAZIONI AMMINISTRATIVO-GESTIONALI

Tali prestazioni sono escluse dal "Lavoro Sportivo" e possono essere oggetto di collaborazioni ai sensi dell'articolo 409, comma 1, n. 3, del cpc. Possono fruire in parte, delle agevolazioni fiscali e previdenziali (esenzioni ed aliquote ridotte) previste per i lavoratori sportivi propriamente detti di cui al punto 1), ma non possono essere gestite tramite il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche. Non possono rientrare in questa fattispecie le prestazioni per il cui esercizio si deve essere iscritti in appositi albi o elenchi (commercialisti, avvocati, ecc).

Anche per questa categoria di lavoratori valgono le stesse agevolazioni di cui al punto 7 precedentemente esposte (riduzione dei contributi ai fini previdenziali sino al 31.12.2027 e della non imponibilità ai fini irpef sino ad 15.000,00 annui quindi totale esenzione).

## 10) ESENZIONE IRAP

E' opportunamente introdotta una agevolazione ai fini IRAP per i compensi delle co.co.co. nell'area del dilettantismo che fino all'importo di € 85.000,00 non concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive in deroga all'art. 10 del d.lgs. 446/97. Entro i predetti limiti pertanto i costi del personale inquadrato

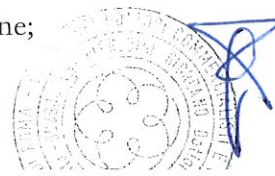
Con la co.co.co di lavoro sportivo, seppure assimilato aai fini fiscali al lavoro dipendente, non incidono ai fini della determinazione dell'IRAP.

Questo beneficio si estende anche ai collaboratori amministrativo-gestionali sportivi sulla scorta de rinvio operato dall'art. 37 all'art. 36 co. 6 che viene integrato con la disposizione in esame.

## 11) ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

Le SSD e ASD si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Con la nuova normativa nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a) la denominazione;
- b) l'oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica ed in particolare anche di attività strumentali e secondarie rispetto alle principali come i proventi derivanti da **sponsorizzazioni, promo-pubblicitari, cessioni di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti, dalla gestione di impianti e strutture sportive, dalla gestione di bar, punti ristoro e ristoranti, gestione di attività ricreative e culturali, vendita di materiale sportivo** ed in generale di tutte quelle attività svolte a supporto dell'attività di finanziamento di quella sportiva;
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;



- d) l'assenza di fini di lucro ai sensi dell'articolo 8;
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) le modalità di scioglimento dell'associazione;
- h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento.

Il mancato adeguamento dello statuto rende impossibile l'iscrizione nel "Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche" parimenti per gli enti già iscritti ne determina la cancellazione.

Tali modifiche si debbono fare entro il 30.6.2024 (il termine precedente era entro il 31/12/2023) e viene esentata la imposta di registro e i bolli.

## **12) ABOLIZIONE DEL MODELLO EAS**

Alle ASD e SSD iscritte nel RAS non trova più applicazione l'obbligo di trasmissione ex art. 30, co. 1, D.L. n. 185/2008 e comunque tali enti non sono tenuti alla presentazione del modello EAS.

## **13) ACQUISTO DELLA PERSONALITA' GIURIDICA**

Con l'ultimo decreto correttivo sono state recepite le osservazioni avanzate dal notariato al fine di sbloccare l'operatività della procedura agevolata di acquisizione della personalità giuridica da parte delle ASD:

- viene previsto un patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica. A tal fine si considera patrimonio minimo una somma liquida e disponibile non inferiore a 10.000 euro. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro;

- viene confermato il ruolo centrale del notaio che ha redatto l'atto costitutivo e lo statuto di una associazione o il verbale della assemblea straordinaria di una associazione sportiva dilettantistica già costituita quale associazione non riconosciuta. Il notaio, dopo aver verificato la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente e, in particolare, dalle disposizioni del d.lgs. 39/2021 con riferimento alla natura dilettantistica nonché del patrimonio minimo, deve depositarlo entro 20 giorni presso il Registro, dopo aver comunicato il ricevimento dell'atto, alla Federazione sportiva nazionale, la Disciplina sportiva associata o l'Ente di promozione sportiva affiliante indicato nell'atto medesimo ai fini dell'ottenimento del riconoscimento ai fini sportivi. In caso di richiesta di riconoscimento da parte di associazione già iscritta al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, il notaio, verificata la documentazione, richiede direttamente l'inserimento dell'associazione tra quelle dotate di personalità giuridica.

Con riguardo alla consistenza del patrimonio minimo, si ritiene che per le ASD già esistenti, in analogia con le indicazioni fornite con riguardo agli ETS dal Notariato di Milano nella massima n. 5 (Commissione Terzo Settore), la relazione giurata di stima sia sempre necessaria anche in presenza di una somma liquida di





*Studio Associato Giordano - Cozzolino & Partners*  
*Consulenza Commerciale Legale Tributario e del Lavoro*

almeno 10.000 euro, essendo «necessario accertare che la situazione economico-patrimoniale dell'associazione non presenti passività tali da annullare di fatto un eventuale fondo liquido (o altre attività) di cui si dimostri l'esistenza.

Inoltre viene prevista una procedura analoga a quella disciplinata dal C. T. Settore e dal codice civile per le società di capitali in merito al mantenimento dell'integrità del capitale sociale ovvero quando risulta che il patrimonio minimo è ridotto di oltre 1/3 in conseguenza di perdite l'organo amministrativo dovrà senza indugio convocare l'Assemblea dei Soci per deliberare la ricostituzione del Patrimonio minimo attraverso versamento in denaro dei soci o la trasformazione dell'associazione quando trattasi di associazione priva di personalità giuridica o lo scioglimento dell'ente.

Roma, 26 gennaio 2024

IL CONSULENTE

Dr. Pierluigi Giordano  




*Studio Associato*  
**Giordano-Cozzolino & Partners**  
Consulenza Commerciale Tributaria e del Lavoro  
Via Maestro G. Capocci, 14 - 00199 Roma  
C. Fiscale e P. Iva 07868431003

