

Circol@re nr. 15 del 29 maggio 2025

IMPIANTI FOTOVOLTAICI

TASSAZIONE DELLE SOMME INCASSATE DAL GSE

a cura del Dott. DANIELE LAURENTI, commercialista e revisore legale

*Le somme incassate dal GSE dalle persone fisiche private, con riferimento all'energia prodotta da impianti di potenza non superiore a 20 kW, costituiscono redditi occasionali da tassare nella dichiarazione dei redditi. Dopo aver "prelevato" l'importo percepito nel 2024 dalla propria **dichiarazione dei redditi precompilata** ovvero dall'**Area clienti del GSE**, il soggetto interessato deve compilare il **rigo RL14 del mod. REDDITI 2025 PF**.*

PREMESSA

Nei modelli precompilati relativi al 2024 sono già presenti (**rigo D5, codice 1, del modello 730 o rigo RL14, colonna 2, del modello Redditi PF**), per essere dichiarati come **redditi diversi** (attività commerciale non esercitata abitualmente dell'articolo 67, co. 1, lettera i, del Tuir) dalle **persone fisiche**, "i **proventi erogati nell'anno solare precedente**" dal Gestore dei Servizi Energetici (**GSE**), derivanti dalle cessioni al Gse, con servizio di «**scambio sul posto**», "dell'energia prodotta" da impianti alimentati "da fonti rinnovabili" (in primis, il fotovoltaico), "con **potenza fino a 20 kW**", realizzati "per soddisfare le necessità dell'abitazione", **se l'energia prodotta è «risultata esuberante rispetto ai consumi privati»** (cosiddette «**eccedenze**» SSP).

Per vedere l'importo dei proventi del «ritiro dedicato» nelle precompilate delle persone fisiche, invece, **si dovranno attendere le dichiarazioni dei redditi (730 o Redditi PF) del prossimo anno**, relative al 2025 (decreto del Mef del 21 gennaio 2025).

A prevederlo è il decreto del Mef del 21 gennaio 2025, in attuazione dell'articolo 20 del decreto legislativo della riforma fiscale sugli Adempimenti dell'8.01.24, n. 1, che ha aggiunto alle **comunicazioni degli oneri deducibili e detraibili ai fini della precompilata**, anche le comunicazioni «dei dati reddituali da parte dei soggetti terzi» (articolo 3, comma 4, decreto legislativo n. 175/2014 e circolare 11 aprile 2024, n. 8/E), come appunto il Gse. **L'invio deve essere effettuato entro il 16 marzo di ogni anno**, ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 4, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, relativo alla trasmissione telematica alle Entrate "da parte dei soggetti terzi dei dati relativi a oneri e spese sostenuti dai contribuenti nell'anno precedente e alle spese sanitarie rimborsate", di cui all'articolo 78, co. 25 e 25-bis, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 e ai decreti del Mef emanati ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175.

SCAMBIO SUL POSTO

Come gli anni scorsi, **anche per il 2024, le persone fisiche devono dichiarare come redditi diversi** (rigo D5, codice 1, del modello 730 o rigo RL14, colonna 2, del modello Redditi PF) **le eccedenze liquidate** ai sensi dell'art. 27, co. 45, L. 23.07.2009, n. 99 (delibera ARG/elt n. 186/09), secondo il quale nell'ambito del "servizio di «scambio sul posto» dell'energia elettrica prodotta

da impianti alimentati da fonti rinnovabili con **potenza nominale non superiore a 20 kW**", «l'energia elettrica prodotta può essere remunerata a condizioni economiche di mercato per la parte immessa in rete e **nei limiti del valore eccedente il costo sostenuto per il consumo dell'energia**» (articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387). Si tratta di «somme corrisposte dal GSE per l'energia prodotta in esubero rispetto al proprio fabbisogno», quindi, **non si tratta di "tutte le somme riconosciute dal GSE nell'anno precedente"** (comunicato stampa del Gse del 15.05.2025).

SCAMBIO SUL POSTO FINO A 20 KW

L'agenzia delle Entrate con la circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E, al paragrafo 9.2.1.1, ha chiarito che se "l'impianto, per la sua collocazione (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza)", **risulta "installato essenzialmente per fare fronte ai bisogni energetici dell'abitazione o sede dell'utente** (ovvero per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, ecc. e, a tal fine, l'impianto risulti posto direttamente al servizio dell'abitazione o della sede medesima)", lo stesso può "considerarsi utilizzato in un contesto sostanzialmente privatistico **e, quindi, che la vendita dell'energia prodotta in esubero** da parte del responsabile dell'impianto" **non concretizza "lo svolgimento di una attività commerciale abituale"**.

In questi casi, i "contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono irrilevanti" ai fini delle imposte sui redditi (e sono "esclusi dal campo di applicazione Iva per mancanza del presupposto soggettivo ed oggettivo del tributo"), **mentre i «proventi derivanti dalla vendita dell'energia» che risulta «esuberante rispetto al fabbisogno dell'utente rilevano fiscalmente come redditi diversi**, in particolare, come redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i) del Tuir» (si veda Il Sole 24 Ore del 17 maggio 2010 e 15 ottobre 2014 e L'esperto risponde del 27 dicembre 2010 e del 9 giugno 2011).

Non è possibile dedurre da questo reddito diverso il costo relativo all'acquisto o alla realizzazione dell'impianto fotovoltaico (art. 71, co. 2, del Tuir), in quanto «l'impianto è utilizzato prevalentemente per i bisogni energetici dell'utente» e «solo marginalmente produce reddito imponibile attraverso la cessione dell'energia eventualmente prodotta in eccesso» (circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E, paragrafo 9.2.1.1, si veda Il Sole 24 Ore del 20 gennaio 2017). **Questa regola vale anche per le fatture emesse dal Gse per «costi amministrativi»**, che vengono solitamente compensate con le eccedenze. Non necessariamente, infatti, l'importo delle eccedenze dello «scambio sul posto» da tassare corrisponde con l'importo incassato dal contribuente tramite bonifico bancario, in quanto l'eccedenza può essere stata ridotta dalle compensazioni interne al Gse per i "costi amministrativi di cui al DM 24 dicembre 2014", i "conguagli negativi a debito dell'operatore" o i "debiti derivanti da altri contratti nella titolarità dell'operatore". Costituisce reddito diverso da tassare l'importo al lordo di questi costi, come confermato dal «Prospetto riepilogativo eccedenze SSP» prelevabile dal sito del Gse.

SCAMBIO SUL POSTO SOPRA I 20 KW

Il regime fiscale, invece, cambia "quando la cessione dell'energia prodotta in eccesso" tramite lo «scambio sul posto» configura "esercizio di attività commerciale, come nel caso, ad esempio, in cui **l'impianto abbia potenza superiore a 20 kW ovvero, pur avendo potenza non superiore a 20 kW, non è "posto a servizio dell'abitazione"** (risoluzioni nn. 84/E/2012 e 13/E/2009, circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E). **In questi casi di «esercizio di attività commerciale», peraltro, non è possibile fruire dei bonus edili** (risoluzione 2 aprile 2013, n. 22/E; si veda anche la risoluzione del 4 aprile 2012, n. 32/E). In questi casi, **si deve aprire una partita Iva e si deve dichiarare il relativo reddito d'impresa.**

RITIRO DEDICATO

Come gli anni scorsi, **anche per il 2024, le persone fisiche devono dichiarare come redditi diversi** (rigo D5, codice 1, del modello 730 o rigo RL14, colonna 2, del modello Redditi PF) **i proventi percepiti, tramite il «ritiro dedicato»** (tipico contratto di **chi ha beneficiato del superbonus**

per gli impianti fotovoltaici, ma non solo), per la «cessione parziale» (quindi, solo la parte ceduta che è «risultata esuberante rispetto ai consumi privati», decreto del Mef del 21.01.2025) al Gse dell'energia prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili di «potenza non superiore a 20 kW e asserviti all'abitazione».

L'attività energetica si considera **«attività commerciale abituale»**, invece:

- **“in tutti gli altri casi di cessione parziale”**: ad esempio, in caso di impianto di potenza superiore a 20 kW, asservito all'abitazione ovvero fino a 20 kW, non asservito all'abitazione;
- **“indipendentemente dalla potenza degli impianti”** (superiori o inferiori a 20 kW), “nei casi di cessione totale dell'energia elettrica”.

Pertanto, le **“somme riconosciute costituiscono componenti positivi di reddito di impresa”** e il soggetto responsabile dell'impianto deve **aprire la propria partita Iva**, fare le fatture delle cessioni al Gse e dichiarare il relativo reddito d'impresa (Faq del Gse del 26.02.22, aggiornata il 2 aprile 2025).

SENZA PRECOMPILATA

In alternativa alla precompilata delle Entrate, **è possibile prelevare nel sito del Gse l'apposito «Prospetto riepilogativo eccedenze SSP»**, che è presente nella sezione «Comunicazioni» dello «scambio sul posto», solo se lo scorso anno sono state liquidate queste eccedenze («per l'energia prodotta in esubero rispetto al proprio fabbisogno»).

Per il **«ritiro dedicato»**, invece, **i proventi saranno presenti nella precompilata** solo a partire dalle cessioni pagate dal Gse **dal primo gennaio 2025 in poi**. Quindi, per le cessioni che il contribuente ha incassato nel 2024, con il principio di cassa, si deve continuare ad accedere nella propria area riservata del sito del Gse, sezioni «pagamenti», box «ricevuti». Sui filtri di ricerca, nel campo «servizi» va digitato «ritiro» e nel campo «data pagamento da/a» va inserito l'intero anno precedente.

CONDOMINI

Se **nel 2024 i condomini hanno percepito dal Gse proventi relativi alle eccedenze** dello «scambio sul posto» e al «ritiro dedicato», per la “cessione dell'energia prodotta” da impianti condominiali (considerati, quindi, parti comuni) alimentati da fonti rinnovabili, realizzati “per soddisfare le necessità” «dell'edificio condominiale» e **non riconducibile ad attività imprenditoriale, i relativi amministratori devono comunicare ai singoli condòmini gli importi percepiti**, in base al principio di cassa, nel 2024, ripartiti «in proporzione ai millesimi di proprietà» (risoluzione del 10 agosto 2012, n. 84/E) o in modo diverso, come da delibera assembleare, indipendentemente dall'effettivo pagamento da parte del condominio ai singoli condòmini della relativa quota o dalla loro compensazione con le ordinarie spese condominiali dei singoli condòmini. **I condòmini, a loro volta, devono dichiarare questi proventi nelle proprie dichiarazioni dei redditi**. In particolare, se sono persone fisiche, questi proventi vanno dichiarati come redditi diversi (attività commerciale non esercitata abitualmente dell'articolo 67, comma 1, lettera i, del Tuir) nel rigo D5, codice 1, del modello 730 o nel rigo RL14, colonna 2, del modello Redditi PF. Per i condòmini imprenditori individuali e per le società, questi proventi comunicati dall'amministratore di condominio in base alla ripartizione millesimale, costituiscono reddito di impresa.

Il condominio, quindi, “resta estraneo all'attività di produzione di energia, in quanto, gli effetti economici (percezione dei proventi) e fiscali (tassazione dei proventi) conseguenti allo svolgimento di questa attività, si producono direttamente sui condòmini” (risoluzione del 10 agosto 2012, n. 84/E).

Solo dal 2026, a partire dai dati del 2025, l'agenzia delle Entrate riceverà annualmente dal Gse il dato dei proventi relativi alle eccedenze dello «scambio sul posto» e al «ritiro dedicato» che vengono “erogati” ai condòmini (non ai singoli condòmini, in quanto si tratta di un dato non in possesso del Gse), per la “cessione dell'energia prodotta” da impianti condominiali (parti comuni) alimentati da fonti rinnovabili «con potenza fino a 20 kW», realizzati “per soddisfare le

necessità" «dell'edificio condominiale» (decreto del Mef del 21 gennaio 2025), collegati, quindi, al Pod condominiale.

AUTOCONSUMO COLLETTIVO DA FONTI RINNOVABILI

“Non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale”, neanche l'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di **«condomini che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-bis del decreto legge 30.12.19, n. 162»**, anche se aderiscono al «ritiro dedicato» per “tutta l'energia elettrica rinnovabile prodotta, ma non autoconsumata” (Faq 12 del Gse sulle Comunità energetiche rinnovabili), come accade per le «comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali» che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-bis del decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162 (articolo 119, comma 16-bis, decreto legge 19 maggio 2020, n. 34; risposta del 20 gennaio 2022, n. 37).

Anche in questi casi, i condomini, che sono referenti di configurazioni di **«autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili»** attivate “nell'ambito di un edificio in condominio”, agiscono **“per il tramite dell'amministratore del condominio o di un suo rappresentante”** e le somme corrisposte dal Gse al condominio devono essere “attribuite a ciascun condomino, in base ai criteri stabiliti dalle delibere assembleari”. Se questi “clienti finali della configurazione” sono **“persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni”, **non sono rilevanti fiscalmente** (quindi, non devono essere tassate come redditi diversi):

- la **«tariffa premio incentivante» ventennale**, “calcolata in funzione dell'energia condivisa” (applicata “al minor valore, calcolato per ciascuna ora, tra l'energia elettrica immessa in rete” e “l'energia elettrica prelevata”), la quale è un contributo “a fondo perduto” non riconducibile “ad alcuna delle categorie reddituali” dell'articolo 6, comma 1, del Tuir (circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E, paragrafo 6 e risposta 20 gennaio 2022, n. 37);
- le **«componenti tariffarie restituite»**, le quali sono restituzioni di somme “corrisposte da ciascun cliente finale”, sulle “fatture di acquisto dell'energia”, ma che “devono essere restituite” dal Gse, “per ragioni perequative”, «a fronte dell'evitata trasmissione dell'energia in rete che questi impianti permettono» (risoluzione del 12 marzo 2021, n. 18/E e delibera ARERA 318/2020).

Invece, **i condòmini persone fisiche devono tassare, come reddito diverso**, “il corrispettivo per la vendita dell'energia, nella misura in cui l'energia prodotta e immessa in rete resta nella disponibilità” del condominio, referente della configurazione, **“con facoltà di cessione”**, “con le modalità” Gse del «ritiro dedicato» (articolo 13, comma 3, del decreto legislativo 387/2003). In questi casi, non va tassato il corrispettivo che “viene erogato con riferimento” all'«energia auto-consumata collettivamente», ma solo quello relativo all'«energia eccedente l'autoconsumo istantaneo». Ad analoghe conclusioni si perviene anche all'ipotesi in cui il «referente» del “gruppo di autoconsumo collettivo sia il proprietario di un edificio, non in condominio, persona fisica non svolgente attività d'impresa, arte o professione” (risposta del 20 gennaio 2022, n. 37 e risoluzione del 12 marzo 2021, n. 18/E).

IMPIANTI OLTRE IL LIMITE DI 200 KW

Se, invece, il condominio, referente della configurazione di autoconsumo collettivo, utilizza “uno o più impianti aventi **una potenza cumulata complessiva superiore al suddetto limite di 200 kW, tutta l'attività energetica” si considera «attività commerciale abituale»**, con la conseguenza che le somme erogate “a titolo di tariffa premio, ristoro di oneri ed eventuale remunerazione dell'energia” ceduta devono concorrere “a formare reddito d'impresa” (risposta del 20 gennaio 2022, n. 37) della «società di fatto tra i condòmini», che “hanno approvato la decisione” e che “intendono trarre vantaggio dall'investimento”. Questa società deve aprire la propria partita Iva, fatturare la cessione dell'energia al Gse (articolo 4, dpr n. 633/1972) e presentare il proprio modello Redditi SP, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettera b), del Tuir, scomputando, in capo ai soci condòmini, la ritenuta d'acconto del 4% calcolata sul “contributo erogato a titolo di tariffa incentivante”, prescritta dall'articolo 28, comma 2, dpr n. 600 del 1973 (risoluzione del 10 agosto 2012, n. 84/E e circolare del 19 luglio 2007, 46/E).

COMUNITÀ ENERGETICHE RINNOVABILI, CER

Se la “CER, in qualità di referente, gestisce tutti i rapporti con il GSE, compreso l’incasso per conto dei membri della configurazione degli incentivi”, in forza di un “mandato senza rappresentanza” (articolo 32 del Dlgs n. 199/2021), il “corrispettivo per la vendita di energia relativo alla quota di energia stessa eccedente l’autoconsumo istantaneo ricevuto dal GSE e attribuito ai partecipanti assume **rilevanza reddituale in capo ai singoli membri**, e non in capo alla CER, con l’applicazione del trattamento fiscale in base alla natura propria del soggetto” (come delineato nella risoluzione n. 18/E/2021 e nella risposta n. 37/2022), quindi, come reddito diverso per le persone fisiche e come reddito d’impresa per le imprese.

REFERENTE DELLA CONFIGURAZIONE: “PRODUTTORE DI ENERGIA ELETTRICA”

Se il referente della configurazione di cui all’articolo 42-bis del decreto legge 30.12.2019, n. 162, è un “**produttore di energia elettrica che svolge attività d’impresa**”, costituiscono “componenti positivi di reddito” d’impresa sia la “tariffa incentivante” (con l’applicazione della **ritenuta d’acconto del 4%** dell’articolo 28, comma 2, dpr n. 600 del 1973; circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E), che il “ristoro di componenti tariffarie”. Anche i corrispettivi corrisposti dal Gse “a fronte dell’energia prodotta e immessa in rete” da parte del “produttore di energia elettrica”, che “resta nella disponibilità del referente della configurazione, con facoltà di cessione” al Gse con «ritiro dedicato», “concorrono alla formazione del reddito di periodo, ai sensi dell’art. 85 del Tuir, in relazione alla quantità di energia prodotta ed immessa in rete”.

Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito

www.studiocla.it