

Il propano utilizzato nei test dei bruciatori resta un «combustibile per riscaldamento»

Nota Redazionale

1. Con la [sentenza del 15 luglio 2026, causa T-562/25, XXX contro Hauptzollamt München](#), il Tribunale dell'Unione europea ha chiarito che il propano bruciato durante il collaudo di un bruciato, in condizioni che riproducono il funzionamento reale di una turbina a gas, è utilizzato *“come combustibile per riscaldamento”* ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), primo trattino, della direttiva 2003/96/CE. E questo vale anche quando il calore prodotto dalla combustione, una volta svolta la sua funzione nel test, non venga recuperato o impiegato ulteriormente.

Ciò che conta, per il Tribunale, sta nell'uso che viene fatto dell'energia nel momento in cui il prodotto è consumato: se il propano viene bruciato proprio per sfruttarne il contenuto termico e creare le condizioni necessarie al test, il fatto che quel calore venga poi disperso non cambia la natura dell'impiego.

2. La controversia nasce in Germania. Una società attiva nel settore delle tecnologie energetiche gestiva banchi di prova destinati ai bruciatori delle turbine a gas^[1]. Nel 2021 aveva utilizzato, per questi test, poco più di 51.500 chilogrammi di propano, acquistato con assolvimento dell'imposta tedesca sull'energia^[2].

La società aveva quindi chiesto il rimborso dell'imposta sulla base della normativa domestica, la quale riconosce, a determinate condizioni, uno sgravio per prodotti energetici già tassati quando siano destinati agli usi ivi individuati, tra i quali rientrano gli impieghi diversi dall'uso come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento.

L'Ufficio doganale di Monaco aveva, tuttavia, respinto la richiesta, ritenendo che il propano fosse stato impiegato proprio come combustibile per riscaldamento. Anche l'opposizione in sede amministrativa della società era stata respinta. La controversia era quindi arrivata davanti al *Finanzgericht München*, il Tribunale tributario di Monaco di Baviera.

La società insisteva sul fatto che lo scopo dei test non era produrre calore. L'energia termica generata dalla combustione del propano, secondo la sua ricostruzione, non veniva né intenzionalmente prodotta né successivamente utilizzata. Era, in sostanza, un effetto inevitabile del test, destinato a essere disperso. Da qui la conclusione che il propano fosse impiegato per uno scopo tecnico diverso dal riscaldamento e potesse beneficiare dello

sgravio.

L'amministrazione doganale guardava invece al funzionamento concreto del banco di prova. Per ottenere risultati attendibili, i bruciatori dovevano essere testati in condizioni il più possibile simili a quelle di una turbina realmente in esercizio. Secondo l'Ufficio, la società sfruttava consapevolmente l'energia termica del propano per ottenere risultati di misurazione attendibili.

Il giudice tedesco ha così sospeso il procedimento e chiesto, in via pregiudiziale, se un impiego del genere potesse ancora essere considerato uso "*come combustibile per riscaldamento*", anche quando il calore generato non fosse successivamente recuperato.

3. Il Tribunale UE è partito dal testo dell'articolo 2 della direttiva 2003/96/CE. La direttiva sottopone a un quadro armonizzato di tassazione i prodotti energetici e l'elettricità e, all'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), lascia fuori dal proprio campo di applicazione i prodotti energetici utilizzati per fini diversi dall'impiego come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento. Il propano rientra, invece, tra i prodotti energetici individuati dall'articolo 2, paragrafo 1.

La formulazione della norma non risolveva però, da sola, il problema. Il Tribunale osserva che le diverse versioni linguistiche della direttiva non coincidono perfettamente. Alcune fanno riferimento, più genericamente, al "*combustibile*"; altre, tra cui quella italiana, parlano espressamente di "*combustibile per riscaldamento*". Il solo dato letterale, quindi, non era sufficiente. Quando le versioni linguistiche divergono, il diritto dell'Unione deve essere letto alla luce dell'impianto della disciplina e della sua *ratio*.

E nel banco di prova il propano veniva effettivamente bruciato. Il calore prodotto era trasferito alla miscela di gas che attraversava l'impianto e serviva a riprodurre le condizioni termiche di una turbina in esercizio. Senza quelle condizioni, le misurazioni non sarebbero state utili e affidabili. Il calore, dunque, entrava realmente nel processo industriale e ne costituiva un elemento essenziale.

Che quell'energia non fosse poi trasformata in energia meccanica da una turbina e venisse infine dispersa nell'atmosfera non modifica la qualificazione dell'impiego. Per stabilire se un prodotto è usato come combustibile per riscaldamento conta che venga bruciato affinché il calore generato sia sfruttato. Non conta, invece, quale sia la destinazione successiva di quel calore né quale sia lo scopo economico ultimo del riscaldamento.

Per questo motivo il Tribunale UE ha ritenuto che anche il propano impiegato per creare le condizioni termiche necessarie a un test rientri nella nozione di combustibile per riscaldamento.

4. Qualche breve nota sulla direttiva 2003/96/CE. La direttiva, come noto, contiene un quadro comune e fissa livelli minimi di tassazione per una vasta serie di prodotti energetici e per l'elettricità, così da limitare differenze nazionali capaci di alterare il funzionamento del mercato interno. L'articolo 1 impone agli Stati membri di tassare i prodotti energetici e l'elettricità conformemente alla direttiva; l'articolo 2 stabilisce quali prodotti e quali impieghi rientrano nel sistema.

La distinzione fra uso energetico e uso non energetico è importante proprio perché l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), esclude dal campo di applicazione della direttiva i prodotti impiegati per fini diversi dall'uso come carburante o come combustibile per riscaldamento. La questione, quindi, non riguarda semplicemente la presenza materiale di una combustione. Occorre capire quale funzione svolga il prodotto nel processo concreto.

Tornando ai principi applicati nella sentenza, per il Tribunale, quando il prodotto viene bruciato e l'energia termica così ottenuta viene effettivamente sfruttata per produrre una determinata condizione di temperatura, siamo ancora davanti a un impiego come combustibile per riscaldamento. Poco importa che si stia riscaldando un edificio, un fluido o, come in questo caso, la miscela di gas necessaria a simulare il funzionamento di una turbina.

[1] Il banco di prova è uno strumento di misura che serve per testare il funzionamento dei motori. Ve ne sono di tanti tipi (per misurazioni geometriche, per prove fluidiche, a condizioni climatiche controllate etc.).

[2] L'equivalente della nostra accisa, regolata dall'Energiesteuergesetz (EnergieStG).