ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

15 septembre 2005 *

Dans l'affaire C-464/02,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 23 décembre 2002,

Commission des Communautés européennes, représentée par MM. N. B. Rasmussen et D. Martin, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume de Danemark, représenté par M. J. Molde, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: le danois.

soutenu par

République de Finlande, représentée par M^me^ T. Pynnä, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie intervenante,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, M^me^ N. Colneric (rapporteur), MM. K. Schiemann, E. Juhász et E. Levits, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 24 novembre 2004,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 janvier 2005,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que:

— dans la mesure où sa législation et sa pratique administrative n'autorisent pas les travailleurs occupant un emploi dans un État membre limitrophe et résidant au Danemark à utiliser, à des fins professionnelles et privées, un véhicule de société immatriculé dans cet État membre limitrophe où est établie l'entreprise de leur employeur,

— dans la mesure où sa législation et sa pratique administrative n'autorisent les travailleurs occupant un emploi dans un autre État membre de l'Union européenne et résidant au Danemark à utiliser, à des fins professionnelles et/ou privées, un véhicule automobile, et notamment un véhicule de société, immatriculé dans un autre État membre où leur employeur a son siège social ou son principal établissement, qu'à la condition que l'emploi occupé dans l'entreprise établie à l'étranger constitue leur activité principale et qu'une taxe soit acquittée à cet effet,

le Royaume de Danemark a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions combinées des articles 39 CE et 10 CE, et de le condamner aux dépens de l'instance.

2 Le Royaume de Danemark conclut au rejet du recours et à la condamnation de la Commission aux dépens.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 10 CE est libellé comme suit:

«Les États membres prennent toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent traité ou résultant des actes des institutions de la Communauté. Ils facilitent à celle-ci l'accomplissement de sa mission.

Ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent traité.»

4 L'article 39 CE dispose:

«1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté.

2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.

3. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique:

a) de répondre à des emplois effectivement offerts;

b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres;

c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux;

d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements d'application établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi.

4. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique.»

5 Les articles 3 et 4 de la directive 83/182/CEE du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport (JO L 105, p. 59), visent l'importation temporaire de certains moyens de transport pour usage privé ainsi que celle de véhicules de tourisme pour usage professionnel. Ces dispositions s'appliquent aux particuliers ayant leur résidence normale dans un État membre autre que celui de l'importation temporaire.

La réglementation nationale

La réglementation nationale au 8 avril 1997 et la pratique administrative y afférente

6 La réglementation en vigueur au moment de la première mise en demeure par la Commission, le 8 avril 1997, et de l'avis motivé émis par celle-ci le 18 mai 1998 (ci-après le «régime initial»), résultait des dispositions de l'arrêté n° 592 du ministère des Transports, du 24 juin 1996, relatif à l'immatriculation des véhicules à moteur (ci-après l'«arrêté n° 592»). Cette réglementation a été modifiée au cours de la procédure précontentieuse. Elle est demeurée applicable après le 1er juillet 1999, date d'entrée en vigueur de la modification, pour autant que cette dernière ne trouve pas application.

7 En application de l'arrêté n° 592, un résident danois n'a, en principe, le droit d'utiliser au Danemark qu'un véhicule immatriculé dans cet État membre et muni de plaques d'immatriculation avant son utilisation, l'article 1er dudit arrêté disposant que «[t]out véhicule routier automobile et tout tracteur, à l'exception de ceux qui sont mentionnés aux articles 74 et 75 du code de la route (færdselslov), doivent être immatriculés et munis d'une (de) plaque(s) d'immatriculation avant leur utilisation».

8 L'immatriculation d'un véhicule au Danemark est assujettie au paiement d'une taxe d'immatriculation.

9 L'utilisation au Danemark sans immatriculation danoise d'un véhicule immatriculé dans un autre État membre peut être autorisée à titre exceptionnel. Conformément à l'article 106 de l'arrêté n° 592, une telle autorisation n'est délivrée, par le registre centralisé, que si le véhicule est principalement utilisé en dehors du Danemark et s'il existe des raisons tout à fait particulières de ne pas en exiger l'immatriculation au Danemark.

10 En application de l'article 106, paragraphe 2, de l'arrêté n° 592, cette autorisation n'est, en principe, accordée que pour un usage privé. En vertu de dispositions dérogatoires de ce même article 106, une autorisation d'utiliser à des fins professionnelles un véhicule immatriculé dans un autre État membre est toutefois accordée dans des cas déterminés.

11 Dans le cadre de cette réglementation, la pratique administrative danoise consistait à refuser de délivrer les autorisations demandées en vue de déplacements commerciaux au Danemark, notamment de visites de clientèle. En tout état de cause, il n'était pas permis d'utiliser des véhicules de société à des fins privées, par exemple en dehors des heures de travail. Toutefois, l'autorisation était en principe délivrée pour effectuer pour le compte propre du conducteur, des trajets aller-retour entre la frontière et la résidence (principale) au Danemark pendant les week-ends, les vacances et les périodes de fêtes.

12 Les personnes ne respectant pas ces limites lors de l'usage de véhicules de société encouraient une amende pénale.

La réglementation nationale en vigueur à compter du 1er juillet 1999 et la pratique administrative y afférente

13 À compter du 1er juillet 1999, la loi relative à la taxe d'immatriculation sur les véhicules à moteur (lov om registreringsafgift af motorkøretøjer; ci-après la «loi sur la taxe d'immatriculation») ainsi que l'arrêté n° 916, du 8 décembre 1997, relatif à l'immatriculation et au contrôle technique des véhicules à moteur qui avait remplacé l'arrêté n° 592, ont été modifiés et l'arrêté n° 502, du 21 juin 1999, relatif à la taxe d'immatriculation des véhicules à moteur a été adopté (ci-après, l'ensemble de cette réglementation, le «régime modifié»).

14 Selon les explications données par le gouvernement danois lors de l'audience, il existe deux différences fondamentales entre le régime initial et le régime modifié. D'une part, d'après le régime modifié, le véhicule immatriculé dans un autre État membre ne doit plus être immatriculé avec des plaques d'immatriculation danoises. D'autre part, le régime modifié prévoit le paiement, de la taxe d'immatriculation non plus au taux plein, mais au prorata de la durée d'utilisation du véhicule sur le territoire danois.

15 L'article 1er, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la taxe d'immatriculation dispose:

«1. Il est perçu au profit de l'État une taxe sur les véhicules à moteur qui doivent être immatriculés en application du code de la route [færdselsloven] ainsi que des remorques et semi-remorques. Cette taxe est due lors de la première immatriculation d'un tel véhicule, sauf disposition contraire de la présente loi.

2. La taxe frappe en outre les véhicules visés aux articles 4 et 5 qui sont immatriculés à l'étranger et utilisés par un résident au Danemark, conformément à l'article 3 bis, paragraphe 6.»

16 Les articles 4 et 5 de la loi sur la taxe d'immatriculation, qui sont évoqués au point précédent du présent arrêt, comprennent pour l'essentiel les règles de calcul du montant de la taxe d'immatriculation à laquelle sont assujetties les différentes catégories de véhicules telles que les voitures neuves, les voitures d'occasions taxées en fonction de leur âge et les véhicules utilitaires.

17 L'article 3 bis de ladite loi, incluant la réglementation sur la taxe d'immatriculation en cas d'enregistrement temporaire (ci-après la «taxe d'enregistrement temporaire»), dispose:

«1. Les autorités douanières et fiscales peuvent, sur demande, autoriser que le paiement de la taxe d'immatriculation des véhicules à moteur faisant l'objet d'un enregistrement temporaire dans le pays peut être effectué conformément au paragraphe 2 si:

1) le véhicule appartient à un étranger et qu'il est utilisé par son propriétaire pendant son séjour temporaire dans le pays; ou

2) le véhicule à moteur appartient à une entreprise ou à un établissement stable situé à l'étranger et est mis à la disposition d'une personne domiciliée au Danemark en vue d'un usage professionnel et privé dans le pays étranger et au Danemark quand l'emploi auprès de l'entreprise ou de l'établissement stable constitue l'activité principale du travailleur.

2. La taxe est payée trimestriellement à l'avance, au taux de 3 % de la taxe à taux plein par trimestre entamé. Le paiement est majoré de 1,5 % par trimestre entamé du solde restant dû après le précédent paiement. Lors du premier paiement, un dépôt correspondant au montant de la taxe du premier trimestre et à la couverture des éventuels arriérés relatifs à l'immatriculation est en outre versé.

3. Le paiement en application des paragraphes 1, point 2, incombe à celui qui met le véhicule à la disposition d'une personne domiciliée au Danemark. [...]

[...]

6. Les dispositions des paragraphes 1 à 5 s'appliquent de la même manière aux véhicules à moteur visés par le paragraphe l, sous 2), qui sont immatriculés avec des plaques étrangères.

7. Dans le cas de véhicules à moteur visés à l'article 4 et à l'article 5, paragraphe 1, qu'un résident du Danemark n'utilise au Danemark que pour exécuter un travail pour un employeur visé au paragraphe 1, sous 2), les autorités douanières et fiscales peuvent autoriser leur utilisation au Danemark moyennant le paiement d'une taxe journalière. Le montant de cette taxe est fixé à 60 DKK par jour pour les véhicules visés à l'article 4 et de 30 DKK par jour pour les véhicules visés à l'article 5, paragraphe 1. Les véhicules à moteur visés à l'article 5, paragraphe 3, à l'article 5, paragraphe 5, sous 2), et à l'article 5, paragraphe 10 [concernant certaines catégories de véhicules utilitaires d'un certain poids ou destinés à certains usages], sont dispensés du paiement de cette taxe lorsque le résident du Danemark ne les utilise au Danemark que pour exécuter un travail pour un employeur visé au paragraphe l, sous 2).

[...]

9. Le ministre du Trésor est habilité à prendre des mesures relatives aux demandes d'autorisation et aux paiements des taxes et autres frais visés aux paragraphes 1 à 8 ci-dessus.»

18 Pour les personnes qui ne répondent pas aux conditions fixées à l'article 3 bis, paragraphe 1, de la loi sur la taxe d'immatriculation, notamment à la condition selon laquelle l'emploi doit représenter l'activité principale du travailleur, le régime initial demeure applicable.

19 Le nouveau paragraphe 4 de l'article 115 de l'arrêté n° 916 entré en vigueur le 1er juillet 1999, dispose:

«[...] une personne résidant au Danemark peut conduire un véhicule automobile mis à sa disposition par une entreprise ou un établissement stable établis à l'étranger en vue d'un usage soit professionnel, soit professionnel et privé, dans l'État étranger considéré et au Danemark. L'emploi dans ladite entreprise ou ledit établissement stable doit constituer la principale profession de l'intéressé. L'usage du véhicule est subordonné à la délivrance, sur demande, par les autorités douanières et fiscales nationales de l'autorisation d'acquitter la taxe d'immatriculation du véhicule selon les dispositions arrêtées par le ministre du Trésor. L'autorisation doit être conservée dans le véhicule pendant les trajets au Danemark et être présentée à la police sur demande.»

20 L'article 117, paragraphe 3, du même arrêté prévoit que «les autorités douanières et fiscales nationales peuvent, sur demande, accorder l'autorisation de payer la taxe frappant les véhicules soumis à l'obligation d'immatriculation, qui sont immatriculés en vue d'une utilisation limitée dans le temps au Danemark, conformément aux dispositions arrêtées par le ministre du Trésor dans les cas où le véhicule appartient à un étranger et est utilisé par ce dernier au Danemark pendant un séjour limité dans le temps».

21 Le chapitre 2 de l'arrêté n° 502, pris en application de l'article 3 bis, paragraphe 9, de la loi sur la taxe d'immatriculation, énonce les règles relatives au paiement de la taxe proportionnelle en cause.

22 L'article 5, paragraphes 3 et 6, de ce même arrêté dispose:

«3. Tout résident qui se voit mettre à disposition un véhicule à des fins professionnelles et privées par une entreprise ou un établissement stable situé à l'étranger peut, sur demande, être autorisé par les autorités douanières et fiscales à s'acquitter de la taxe selon les règles du paragraphe 1 si l'emploi occupé auprès de ladite entreprise ou dudit établissement stable constitue son activité principale. Une telle autorisation ne peut être accordée que pour un véhicule devant être utilisé à la fois au Danemark et dans le pays où se situe l'entreprise ou l'établissement stable. Elle est accordée selon les règles suivantes:

1) Le véhicule doit être présenté aux autorités douanières et fiscales nationales en vue du calcul de la taxe à acquitter.

2) La demande est accompagnée de la preuve que l'emploi dans l'entreprise étrangère constitue l'activité principale du résident au Danemark.

[...]

6. Lorsque les véhicules circulent au Danemark, les autorisations visées aux paragraphes 1 et 3 doivent être à bord. En outre, une vignette délivrée par les

autorités douanières et fiscales doit être apposée sur le pare-brise de manière visible. Sur les motocycles, la vignette doit être apposée de manière à être visible par les passants.»

23 L'article 6, paragraphe 1, dudit arrêté prévoit:

«Tout résident qui se voit mettre un véhicule, visé par les articles 4 ou 5, paragraphe 1, de la loi sur la taxe d'immatriculation, à sa disposition à des fins professionnelles par une entreprise ou un établissement stable situé à l'étranger peut, sur demande, être autorisé par les autorités douanières et fiscales à s'acquitter de la taxe journalière si l'emploi occupé auprès de ladite entreprise ou dudit établissement stable constitue son activité principale. À la demande doit être jointe une attestation que l'emploi occupé auprès de l'entreprise étrangère constitue l'activité principale du résident.»

24 En ce qui concerne la taxe journalière, le point 1. 4 de la circulaire n° 102, du 28 juin 1999, remplacée en 2001 par le guide sur les accises et celui sur les règles de détermination d'assiette de l'administration des douanes et des impôts («Lignings-vejledning», voir circulaire n° 172, du 20 septembre 2001), prévoit:

«Les véhicules soumis aux dispositions relatives à la taxe journalière ne doivent pas être affectés à un usage privé, et notamment au trajet entre le domicile et le lieu de travail, à moins que ce dernier trajet n'ait expressément lieu dans l'intérêt de l'entreprise [...]. En revanche, le trajet normal (quotidien) d'un résident au Danemark entre son domicile et son lieu de travail ne peut être considéré comme ayant lieu expressément dans l'intérêt de l'entreprise.»

25 La pratique administrative danoise relative à l'acquittement de la taxe trimestrielle ou journalière se présente, d'après le gouvernement danois, comme suit:

— Une demande écrite précisant si elle concerne la taxe journalière ou trimestrielle est adressée à l'autorité régionale des douanes et des impôts.

— À cette demande est jointe une attestation relative à l'emploi à l'étranger, précisant les conditions de travail, et certifiant, notamment que l'emploi exercé constitue l'activité principale du travailleur.

— La demande est généralement traitée en trois ou quatre jours à compter de son introduction.

— La délivrance est conditionnée par le fait que le véhicule soit utilisé tant dans le pays de l'employeur que dans celui du travailleur. Si le véhicule est exclusivement utilisé dans le pays où réside le travailleur, il n'est pas question d'activité transfrontalière.

— Si la demande satisfait aux conditions posées par la loi, notamment à celle relative à l'activité principale, l'autorisation est automatiquement accordée soit pour la taxe journalière, soit pour la taxe trimestrielle.

— Lorsque l'autorisation de s'acquitter de la taxe trimestrielle ou journalière a été accordée, le bénéficiaire peut se faire délivrer les vignettes correspondantes par les autorités fiscales et douanières.

— La réglementation relative à la taxe journalière prévoit la délivrance d'un certain nombre de vignettes sur lesquelles est inscrit le numéro d'immatriculation du véhicule. Pour que le véhicule puisse circuler au Danemark, l'employeur ou le travailleur doivent indiquer la date de circulation sur une vignette. Lors du paiement de la taxe trimestrielle, une vignette est délivrée pour la durée de validité de l'autorisation (au maximum deux ans). La durée de validité est indiquée sur les vignettes trimestrielles. Le numéro d'immatriculation du véhicule est inscrit sur les vignettes. Les vignettes doivent être apposées de manière visible sur le pare-brise.

— Dans le cadre de la délivrance des autorisations d'acquittement trimestriel de la taxe, l'autorité régionale des douanes et impôts procède à une évaluation provisoire de la valeur du véhicule. Cette phase de la procédure est commune à tous les véhicules faisant l'objet d'une première immatriculation au Danemark, y compris les véhicules neufs pour lesquels un prix n'a pas été déclaré ou fixé. Elle s'applique donc surtout aux véhicules d'occasion importés.

— L'évaluation nécessite de présenter le véhicule aux autorités locales des douanes et impôts. Toutefois, une présentation physique n'est généralement pas nécessaire, l'évaluation de la valeur d'un véhicule d'un modèle répandu pouvant se fonder sur les papiers de celui-ci.

La procédure précontentieuse

26 Considérant que le régime initial n'était pas conforme aux dispositions combinées des articles 5 du traité CE (devenu article 10 CE) ainsi que 48 et 59 du traité CE (devenus, après modification, articles 39 CE et 49 CE), la Commission a engagé la procédure en manquement.

27 Après avoir, par lettre du 8 avril 1997, mis le Royaume de Danemark en demeure de présenter ses observations, la Commission a, le 18 mai 1998, émis un avis motivé invitant cet État membre à prendre les mesures nécessaires pour s'y conformer dans un délai de deux mois.

28 Dans une lettre de mise en demeure complémentaire du 14 septembre 1999, la Commission a constaté que le régime modifié était, lui aussi, incompatible avec les articles 10 CE, 39 CE et 49 CE pour trois raisons. Premièrement, l'utilisation au Danemark de véhicules de société immatriculés à l'étranger serait subordonnée à la délivrance d'une autorisation spéciale. Deuxièmement, la délivrance de ladite autorisation resterait subordonnée au paiement d'une taxe. Troisièmement, le régime modifié serait indûment réservé aux résidents au Danemark dont l'emploi dans l'entreprise ou l'établissement constitue l'activité principale.

29 À la suite de la réponse du gouvernement danois, la Commission a, le 26 septembre 2000, émis un avis motivé complémentaire portant sur le régime modifié et invité le Royaume de Danemark à prendre les mesures nécessaires pour s'y conformer dans un délai de deux mois.

30 Estimant insatisfaisante la réponse du gouvernement danois à cet avis motivé, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

31 La Commission fait valoir que, tant le régime initial que le régime modifié (ci-après ensemble «la réglementation danoise»), entravent la libre circulation des travailleurs en violation des dispositions combinées des articles 39 CE et 10 CE sans pouvoir être justifiés par des raisons impérieuses d'intérêt général.

Sur le champ d'application de l'article 39 CE

Argumentation des parties

32 La Commission soutient que la réglementation danoise en cause tombe dans le champ d'application de l'article 39 CE au motif que les dispositions régissant l'exercice d'une activité professionnelle ont également une incidence sur l'accès au marché du travail.

33 Le gouvernement danois, soutenu par le gouvernement finlandais, rétorque que cette réglementation danoise se situe en dehors du champ d'application de l'article 39 CE en ce qu'elle n'entrave en rien l'accès au marché du travail. Le gouvernement danois estime qu'elle concerne uniquement les conditions d'exercice du travail. Le principe même, selon lequel un travailleur, résidant au Danemark, ne pourrait pas y circuler librement dans une voiture de société immatriculée à l'étranger, ne serait pas visé par l'article 39 CE.

Appréciation de la Cour

34 L'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur l'ensemble du territoire de la Communauté et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (arrêts du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 94; du 2 octobre 2003, Van Lent, C-232/01, Rec. p. I-11525, point 15, et du 29 avril 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-4981, point 52).

35 Des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son pays d'origine pour exercer son droit à la libre circulation constituent, dès lors, des entraves à cette liberté même si elle s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés (arrêt Bosman, précité, point 96).

36 Toutefois, pour être aptes à constituer de telles entraves, il faut qu'elles conditionnent l'accès des travailleurs au marché du travail (arrêt du 27 janvier 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, point 23).

37 Or, les modalités de l'exercice d'une activité sont susceptibles de conditionner également l'accès à cette même activité. Dès lors, une réglementation qui concerne les conditions d'exercice d'une activité économique peut constituer une entrave à la libre circulation au sens de cette jurisprudence.

38 Il s'ensuit que la réglementation danoise en cause dans la présente affaire n'est pas d'emblée exclue du champ d'application de l'article 39 CE.

Sur l'existence de restrictions à la libre circulation des travailleurs

Argumentation des parties

39 La Commission soutient que tant le régime initial que le régime modifié sont contraires à la libre circulation des travailleurs consacrée à l'article 39 CE au motif qu'ils ont pour effet d'entraver le droit des travailleurs de chercher un emploi dans un autre État membre et la liberté des employeurs, ayant leur siège dans un autre État membre, d'embaucher des travailleurs résidant au Danemark.

40 Le régime initial ferait interdiction aux résidents du Danemark de circuler dans ce pays avec des véhicules de société immatriculés à l'étranger. L'entrave résultant du régime modifié consisterait en l'exigence d'une autorisation préalable et du paiement d'une taxe équivalant au paiement par tranche du montant intégral de la taxe d'immatriculation. La Commission estime que, eu égard à la réglementation danoise, des entreprises établies dans d'autres États membres renonceront à employer des travailleurs résidant au Danemark.

41 Le gouvernement danois fait valoir que la réglementation danoise ne comporte pas une discrimination fondée sur la nationalité. Les règles relatives aux véhicules de société assureraient une égalité entre tous les résidents au Danemark, indépendamment du fait qu'ils sont employés dans ce pays ou à l'étranger. Les règles sur la taxe d'immatriculation traiteraient sur un pied d'égalité les ressortissants danois ou étrangers résidant et travaillant au Danemark et les ressortissants danois ou étrangers résidant au Danemark, mais travaillant à l'étranger.

42 Le gouvernement danois n'exclut pas que, dans les cas où un véhicule de société est inclus dans les conditions de travail, les règles danoises sur la taxe d'immatriculation, prises isolément, pourraient paraître de nature à inciter un employeur à embaucher un travailleur de son propre pays plutôt qu'un travailleur résidant au Danemark. Il s'oppose toutefois à une telle appréciation isolée, les charges supplémentaires ne constituant pas nécessairement et toujours un obstacle à l'embauche d'un travailleur résidant au Danemark. Lorsque le véhicule de société peut être utilisé à des fins privées, ce véhicule constituerait un élément de la rémunération du travailleur. L'employeur pourrait tenir compte des charges supplémentaires associées à une telle utilisation lors de la détermination des autres conditions d'embauche, notamment des conditions salariales. Pour un employeur, la charge totale que présente le futur salarié entrerait en ligne de compte. Cette charge comprendrait par exemple, outre le salaire proprement dit, les contributions patronales aux régimes sociaux.

43 Selon le gouvernement finlandais, le régime fiscal danois applicable aux véhicules de société immatriculés à l'étranger mis à la disposition des résidents danois permanents ne constitue pas une entrave à la libre circulation des travailleurs au sens de l'article 39 CE. Le véhicule que les travailleurs utilisent librement serait assimilé au véhicule personnel du travailleur. Il ne ferait pas l'objet d'une utilisation temporaire, mais permanente.

44 La Commission rétorque à l'argument fondé sur l'absence d'une discrimination qu'il y a discrimination manifeste envers le travailleur résidant au Danemark par rapport au travailleur résidant à l'étranger pour une utilisation rigoureusement identique, au Danemark, d'un véhicule de société immatriculé à l'étranger. La réglementation danoise serait incompatible avec le droit communautaire dans la mesure où elle dissuaderait un employeur d'embaucher un travailleur résidant au Danemark pour exercer dans ce même pays des activités professionnelles au moyen d'un véhicule de société immatriculé à l'étranger alors que les travailleurs de la même entreprise, résidant à l'étranger, pourraient exercer ses activités sans difficulté. Il ne s'agirait pas de conférer aux résidents au Danemark une position fiscale plus avantageuse qu'à leurs collègues résidant à l'étranger. Il ne serait pas pertinent de comparer un résident au Danemark employé par une entreprise danoise à un résident au Danemark employé par une entreprise étrangère.

Appréciation de la Cour

45 Il est de jurisprudence constante que l'article 39 CE n'interdit pas seulement toute discrimination, directe ou indirecte, fondée sur la nationalité, mais également les réglementations nationales qui, bien qu'applicables indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés, comportent des entraves à la libre circulation de ceux-ci (arrêts précités Graf, point 18, et Weigel, points 50 et 51).

46 Il est évident que le régime initial, pour autant qu'il reste applicable, est susceptible, en raison de l'obligation d'immatriculer au Danemark une voiture de société mise à la disposition du travailleur par un employeur établi dans un autre État membre, de dissuader un tel employeur d'engager un travailleur résidant au Danemark pour un emploi qui ne constituerait pas l'activité principale de celui-ci et, par voie de conséquence, d'entraver l'accès des résidents au Danemark à de tels emplois.

47 S'agissant des travailleurs résidant au Danemark souhaitant exercer leur activité principale auprès d'une entreprise établie dans un autre État membre, le régime modifié entrave également la libre circulation de ces travailleurs dans la mesure où il impose des charges supplémentaires, sous la forme d'une taxe d'enregistrement temporaire.

48 Pour autant que l'entreprise établie dans un autre État membre supporterait ces charges sans compensation, elle serait dissuadée d'engager un travailleur résidant au Danemark pour lequel les charges seraient supérieures à celles supportées pour un travailleur ne résidant pas dans cet État.

49 Certes, ainsi que le fait valoir le gouvernement danois, l'employeur pourrait tenter d'adapter le salaire d'un travailleur résidant au Danemark afin de compenser les charges supplémentaires en cause. En d'autres termes, il pourrait essayer de verser à ce travailleur un salaire inférieur à celui payé à un travailleur exerçant la même activité, mais résidant dans un autre État membre.

50 Toutefois, un travailleur résidant au Danemark pourrait déjà être dissuadé de chercher un emploi dans un autre État membre s'il doit s'attendre à recevoir un salaire inférieur à celui d'un travailleur comparable résidant dans cet autre État membre. Ainsi que la Cour l'a jugé au point 18 de l'arrêt du 6 juillet 1988, Ledoux

(127/86, Rec. p. 3741), le fait qu'un travailleur se trouverait désavantagé, sur le plan des conditions de travail, par rapport à ses collègues résidant dans le pays de leur employeur, affecterait directement l'exercice de son droit de libre circulation à l'intérieur de la Communauté.

51 Quant à l'argument du gouvernement finlandais selon lequel, dans l'hypothèse de véhicules de société à usage mixte immatriculés dans un autre État membre et mis à la disposition des résidents danois permanents, il n'y aurait pas d'entrave à la libre circulation des travailleurs au motif qu'un tel véhicule serait assimilé au véhicule personnel du travailleur, il repose sur une prémisse erronée. En effet, le travailleur résidant au Danemark qui peut utiliser un véhicule de société non seulement à des fins professionnelles, mais également à des fins privées ne peut en disposer avec la même liberté qu'il le pourrait avec sa voiture privée, dont l'usage n'est pas limité par les exigences découlant des tâches professionnelles à effectuer.

52 Par voie de conséquence, il y a lieu de constater que la réglementation danoise tant dans sa version initiale que dans sa version modifiée constitue une restriction à la libre circulation des travailleurs.

53 De telles mesures ne pourraient être admises qu'au titre des mesures dérogatoires expressément prévues à l'article 39, paragraphe 3, CE ou si elles poursuivaient un objectif légitime compatible avec le traité et se justifiaient par des raisons impérieuses d'intérêt général. Mais encore faudrait-il, en pareil cas, que leur application soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (voir, notamment, arrêts Bosman, précité, point 104, et du 30 septembre 2003, Köbler, C-224/01, Rec. p. I-10239, point 77).

Sur la justification de la restriction à la libre circulation des travailleurs

Argumentation des parties

54 Le gouvernement danois, soutenu par le gouvernement finlandais, relève que la réglementation danoise est licite et compatible avec le droit communautaire et l'obligation d'immatriculation est le corollaire naturel de l'exercice de la compétence fiscale. Il serait donc licite de prendre des mesures en vue de garantir la perception de la taxe d'immatriculation sous réserve que ces mesures n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire et approprié à cet effet.

55 Le gouvernement danois fait valoir que l'éventuel effet restrictif tant du régime initial que modifié est fondé sur la nécessité de garantir l'absence d'un contournement de l'assujettissement des résidents danois à la taxe d'immatriculation. En l'absence de telles règles, les résidents danois seraient en mesure d'échapper au paiement de la taxe en constituant des sociétés ou des succursales dans un autre État membre par l'intermédiaire desquelles ils achèteraient et utiliseraient au Danemark des véhicules immatriculés dans cet autre État membre.

56 S'agissant du régime modifié, le gouvernement danois soutient que l'exigence d'une autorisation préalable d'acquitter la taxe sous forme de taxe journalière ou trimestrielle est motivée par la nécessité de procéder, a priori, à une appréciation de la réunion des conditions d'application de la réglementation danoise, tout comme la nécessité de pouvoir la démontrer a posteriori. La procédure d'obtention de l'autorisation serait relativement simple en ce que l'autorisation serait automatiquement accordée à tout demandeur qui satisfait aux conditions prescrites.

57 Quant à l'obligation de paiement d'une taxe trimestrielle ou journalière établie par le régime modifié, le gouvernement danois fait valoir que, dans l'arrêt du 21 mars 2002, Cura Anlagen, (C-451/99, Rec. p. I-3193), la Cour a admis qu'une taxe à la consommation proportionnelle à la durée de l'immatriculation du véhicule dans l'État où il est utilisé est proportionnée. Il ajoute que, l'appréciation de la Cour, selon laquelle la taxe en cause dans cette affaire était illicite, était en particulier motivée par le fait que le montant de la taxe n'était pas proportionnel à la durée de cette immatriculation. Le gouvernement danois infère de ces déclarations que sa réglementation sur la taxe d'immatriculation, applicable aux véhicules immatriculés dans un autre État membre, n'est pas incompatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des travailleurs.

58 Le gouvernement danois fait valoir que la condition de l'«activité principale», qui doit être remplie pour l'application du régime modifié, est proportionnée. Il y aurait «activité principale» quand le résident danois est employé par une entreprise étrangère dans un emploi équivalent à un travail à plein temps ou lorsqu'il perçoit, dans le cadre de cet emploi, au moins la moitié de ses revenus.

59 Cette condition viserait à garantir que le travailleur bénéficiant d'une voiture de société exerce réellement ses fonctions auprès de l'employeur qui lui fournit le véhicule, une relation de travail simplement formelle n'étant pas suffisante. Cette condition serait objective et aisément vérifiable. Le gouvernement danois ajoute que, si le régime modifié était applicable à tout résident danois travaillant, à temps partiel ou à temps plein, dans un autre État membre, il serait beaucoup plus difficile de se prémunir contre les abus. Il estime que, si c'était le cas, les services de police seraient conduits à contrôler tout véhicule immatriculé à l'étranger circulant au Danemark, au volant duquel se trouverait un résident de cet État, afin de vérifier si ces conducteurs exercent réellement leur activité professionnelle, que ce soit à temps plein ou à temps partiel, dans un autre État membre, méthode qui serait inappropriée.

60 La Commission conteste toute justification. Elle s'oppose à la qualification de la taxe d'immatriculation danoise comme taxe licite. Elle soutient que la réglementation danoise n'est pas propre à garantir la réalisation de l'objectif de pouvoir contrôler efficacement que le véhicule ne fait l'objet que d'un usage licite.

61 Selon elle, l'interdiction d'utiliser un véhicule de société immatriculé à l'étranger sans tenir compte de la question de savoir s'il s'agit d'une importation temporaire, si le véhicule doit être utilisé à la fois au Danemark et dans l'État où il est légalement immatriculé, et si le véhicule est régulièrement ramené dans l'État d'immatriculation, n'est ni appropriée, ni proportionnée au regard de la sécurité routière. L'obligation générale d'obtenir une autorisation préalable d'acquitter la taxe sous forme de taxe journalière ou trimestrielle introduite par le régime modifié serait disproportionnée. De telles mesures ne pourraient être justifiées par le souci de lutter contre la fraude fiscale.

62 En ce qui concerne la procédure administrative préalable, la Commission conteste qu'il s'agisse d'une procédure simple.

Appréciation de la Cour

— Sur le régime initial

63 S'agissant du régime initial, visé par le premier tiret des conclusions, la Commission tire un grief de ce que la législation et la pratique administrative du Royaume de Danemark n'autorisent pas les travailleurs résidant au Danemark et occupant, dans un État membre limitrophe, un emploi qui ne constitue pas leur activité principale à utiliser, à des fins professionnelles et privées, un véhicule de société immatriculé dans cet État membre limitrophe où est établie l'entreprise de leur employeur.

64 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre de l'article 39 CE, doit être considérée comme «travailleur» la personne qui accomplit pendant un certain temps, en faveur d'une autre et sous la direction de celle-ci, des prestations en contrepartie desquelles elle perçoit une rémunération. Bénéficie de la libre circulation des travailleurs toute personne qui exerce des activités réelles et effectives, à l'exclusion d'activités tellement réduites qu'elles se présentent comme purement marginales et accessoires (voir, en ce sens, arrêts du 3 juillet 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Rec. p. 2121, points 16 et 17, et du 23 mars 2004, Collins, C-138/02, Rec. p. I-2703, point 26).

65 Afin de justifier l'application du régime initial aux travailleurs dont l'emploi occupé dans l'entreprise établie dans un autre État membre ne constitue pas leur activité principale, le gouvernement danois invoque la prévention d'abus.

66 Il résulte de la jurisprudence, notamment de l'arrêt du 9 mars 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459, point 24), qu'un État membre est en droit de prendre des mesures destinées à empêcher que, à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale et que les justiciables ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes communautaires.

67 Toutefois, une présomption générale d'abus ne saurait être fondée sur la circonstance qu'un travailleur résidant au Danemark qui utilise une voiture de société d'un employeur établi dans un autre État membre occupe dans cet autre État un emploi qui ne constitue pas son activité principale.

68 Priver d'emblée de tels travailleurs de la possibilité, offerte par le régime modifié, d'utiliser au Danemark, sans immatriculation avec des plaques d'immatriculation danoises, un véhicule de société immatriculé dans un autre État membre va au-delà de ce qui est nécessaire pour éviter des abus.

69 Dès lors, le recours de la Commission est fondé en tant qu'il porte sur le régime initial.

— Sur le régime modifié

70 S'agissant du régime modifié, visé par le second tiret des conclusions, la Commission tire un grief de ce que l'autorisation accordée à un travailleur résidant au Danemark d'utiliser le véhicule immatriculé dans un autre État membre est soumise, d'une part, à la condition que l'emploi occupé dans l'entreprise établie dans cet autre État membre constitue l'activité principale du travailleur — problème déjà traité ci-dessus — et, d'autre part, au paiement d'une taxe.

71 L'exigence d'une autorisation préalable au paiement de cette taxe sous forme de taxe journalière ou trimestrielle ne figure pas dans les conclusions de la Commission. Il n'y a donc pas lieu d'examiner les reproches formulés à cet égard.

72 Il convient, en outre, de relever que la présente affaire ne concerne pas le fonctionnement normal de la taxe d'immatriculation, mais son application aux véhicules immatriculés dans un autre État membre par un propriétaire établi dans celui-ci.

73 La Cour a jugé, dans les arrêts du 11 décembre 1990, Commission/Danemark (C-47/88, Rec. p. I-4509), et du 17 juin 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Rec. p. I-6065, point 43), qu'une taxe telle que la taxe danoise sur l'immatriculation des véhicules automobiles neufs n'est pas contraire aux articles 28 CE et 90 CE. Cependant, cela n'exclut pas pour autant que la taxe d'enregistrement temporaire restreigne la liberté de circulation des travailleurs en violation de l'article 39 CE.

74 Sous réserve de certaines exceptions non pertinentes dans le cas d'espèce, la taxation des véhicules automobiles n'a pas été harmonisée. Les États membres sont donc libres d'exercer leur compétence fiscale en ce domaine, à condition de l'exercer dans le respect du droit communautaire (arrêt Cura Anlagen, précité, point 40).

75 En vue de déterminer quelles sont les limites imposées par l'article 39 CE au pouvoir du Royaume de Danemark d'exiger une taxe d'immatriculation, il convient de rappeler que l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Cura Anlagen, précité, ne concernait que la situation créée par un contrat de leasing d'une durée de trois ans, qui avait été conclu par une société ayant son siège en Autriche avec une société ayant son siège dans un autre État membre et qui concernait un véhicule destiné à être essentiellement utilisé en Autriche. Au point 35 dudit arrêt, la Cour a souligné que n'étaient donc pas en cause les contrats de location simple conclus pour de courtes périodes, telle la prise en location d'un véhicule de remplacement, auprès d'une société établie dans un autre État membre.

76 Lorsque le véhicule de société est destiné à être essentiellement utilisé au Danemark à titre permanent ou lorsqu'il est en fait utilisé de cette façon, la situation est comparable à celle ayant donné lieu à l'arrêt Cura Anlagen, précité.

77 Dans ces conditions, il est loisible au Royaume de Danemark de soumettre à une taxe d'immatriculation un véhicule mis à la disposition d'un travailleur qui y réside par une société établie dans un autre État membre.

78 En effet, dans cette situation, un traitement égal de l'utilisation d'une voiture de société par les travailleurs en cause et les autres résidents du Royaume de Danemark en ce qui concerne la soumission à une telle taxe est légitime et suffit à justifier la restriction à la libre circulation des travailleurs.

79 En revanche, si les conditions énumérées au point 76 du présent arrêt ne sont pas réunies, le rattachement au Danemark du véhicule de société immatriculé dans un autre État membre est moindre, de sorte qu'une autre justification de la restriction en cause est nécessaire.

80 À cet égard, il importe de relever que la taxe d'enregistrement temporaire ne peut être justifiée au motif qu'elle vise à empêcher une érosion fiscale. En effet, il est de jurisprudence constante que la réduction de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure en principe contraire à une liberté fondamentale (arrêt du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 49).

81 Pour autant que le gouvernement danois estime que le régime de la taxe d'enregistrement temporaire est justifié par le souci d'éviter une évasion fiscale par l'utilisation d'un véhicule de société immatriculé dans un autre État membre, il y a lieu de constater qu'une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait être fondée sur la circonstance qu'un employeur établi dans un État membre autre que le Danemark met un véhicule de société à la disposition d'un travailleur résidant au Danemark à des fins professionnelles, voire professionnelles et privées. Une telle présomption ne saurait ainsi justifier une mesure fiscale portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité.

82 Par conséquent, le recours de la Commission relatif au régime modifié est partiellement fondé.

83 Ce constat ne vaut pas uniquement pour un usage du véhicule de société à des fins professionnelles mais également pour un usage à des fins privées ayant un caractère accessoire par rapport à l'usage professionnel (voir en ce sens, arrêt Ledoux, précité, point 18).

Sur l'article 10 CE

84 Il n'y a pas lieu de constater un manquement aux obligations générales contenues dans les dispositions de l'article 10 CE qui soit distinct des manquements, précédemment constatés, aux obligations communautaires plus spécifiques auxquelles était tenu le Royaume de Danemark en vertu de l'article 39 CE.

85 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que, dans la mesure

— où sa législation et sa pratique administrative n'autorisent pas les travailleurs résidant au Danemark et occupant, dans un autre État membre, un emploi qui ne constitue pas leur activité principale à utiliser, à des fins professionnelles et privées, un véhicule de société immatriculé dans cet autre État membre où est établie l'entreprise de leur employeur, et

— où sa législation et sa pratique administrative n'autorisent les travailleurs résidant au Danemark et occupant un emploi dans un autre État membre à utiliser, à des fins soit professionnelles, soit professionnelles et privées, un véhicule de société immatriculé dans cet autre État membre où leur employeur a son siège social ou son principal établissement, véhicule qui n'est ni destiné à être essentiellement utilisé au Danemark à titre permanent ni, en fait, utilisé de cette façon, qu'à la condition que l'emploi occupé auprès de cet employeur constitue leur activité principale et qu'une taxe soit acquittée à cet effet,

le Royaume de Danemark a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 39 CE, et de rejeter le recours pour le surplus.

Sur les dépens

86 En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Toutefois, selon l'article 69, paragraphe 3, premier alinéa, de ce règlement, la Cour peut décider que chaque partie supporte ses propres dépens si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs. La Commission et le Royaume de Danemark ayant partiellement succombé en leurs moyens, il y a lieu de les condamner à supporter leurs propres dépens. En application de l'article 69, paragraphe 4, premier alinéa, du même règlement, la République de Finlande, qui est intervenue au litige, supporte ses propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

1) Dans la mesure

— où sa législation et sa pratique administrative n'autorisent pas les travailleurs résidant au Danemark et occupant, dans un autre État membre, un emploi qui ne constitue pas leur activité principale à utiliser, à des fins professionnelles et privées, un véhicule de société immatriculé dans cet autre État membre où est établie l'entreprise de leur employeur, et

— où sa législation et sa pratique administrative n'autorisent les travailleurs résidant au Danemark et occupant un emploi dans un

autre État membre à utiliser, à des fins soit professionnelles, soit professionnelles et privées, un véhicule de société immatriculé dans cet autre État membre où leur employeur a son siège social ou son principal établissement, véhicule qui n'est ni destiné à être essentiellement utilisé au Danemark à titre permanent ni, en fait, utilisé de cette façon, qu'à la condition que l'emploi occupé auprès de cet employeur constitue leur activité principale et qu'une taxe soit acquittée à cet effet,

le Royaume de Danemark a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 39 CE.

2) Le recours est rejeté pour le surplus.

3) Chaque partie supporte ses propres dépens.

4) La République de Finlande supporte ses propres dépens.

Signatures.