SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 15 de septiembre de 2005 *

En el asunto C-464/02,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 23 de diciembre de 2002,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. N.B. Rasmussen y D. Martin, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de Dinamarca, representado por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: danés.

apoyado por

República de Finlandia, representada por la Sra. T. Pynnä, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y la Sra. N. Colneric (Ponente) y los Sres. K. Schiemann, E. Juhász y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de noviembre de 2004;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de enero de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 39 CE en relación con el artículo 10 CE, en la medida en que:

— su normativa y su práctica administrativa no autorizan a los trabajadores que ocupan un empleo en un Estado miembro limítrofe y residen en Dinamarca a utilizar, con fines profesionales y privados, un automóvil de empresa matriculado en dicho Estado miembro limítrofe donde su empresario tiene establecida la empresa;

— su normativa y su práctica administrativa únicamente autorizan a los trabajadores que ocupan un empleo en otro Estado miembro de la Unión Europea y residen en Dinamarca a utilizar, con fines profesionales y/o privados, un automóvil, y concretamente un automóvil de empresa, matriculado en otro Estado miembro donde su empresario tiene su domicilio social o su establecimiento principal, a condición de que el empleo ocupado en la empresa establecida en el extranjero constituya su actividad principal y que se abone un impuesto al efecto;

y que lo condene al pago de las costas del procedimiento.

2 El Reino de Dinamarca solicita que se desestime el recurso y se condene en costas a la Comisión.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 10 CE está redactado del siguiente modo:

«Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión.

Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado.»

4 El artículo 39 CE dispone:

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;

b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;

c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;

d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicación establecidos por la Comisión.

4. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública.»

5 Los artículos 3 y 4 de la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte (DO L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156), se refieren a la importación temporal de ciertos medios de transporte para uso privado y a la de vehículos de turismo para uso profesional. Estas disposiciones se aplican a los particulares que tienen su residencia normal en un Estado miembro distinto del de la importación temporal.

Normativa nacional

Normativa nacional a 8 de abril de 1997 y práctica administrativa correspondiente

6 La normativa vigente en el momento del primer requerimiento por parte de la Comisión, el 8 de abril de 1997, y del dictamen motivado emitido por ésta el 18 de mayo de 1998 (en lo sucesivo, «régimen inicial»), resultaba de lo dispuesto en el Decreto nº 592 del Ministerio de Transportes, de 24 de junio de 1996, relativo la matriculación de los vehículos de motor (en lo sucesivo, «Decreto nº 592»). Esta normativa fue modificada durante el procedimiento administrativo previo. Siguió siendo aplicable después del 1 de julio de 1999, fecha de entrada en vigor de la modificación, para aquellos casos en que esta última no fuera aplicable.

7 Con arreglo al Decreto nº 592, un residente danés sólo tiene derecho, en principio, a utilizar en Dinamarca un vehículo matriculado en este Estado miembro y provisto de las placas de matrícula antes de su uso, toda vez que el artículo 1 de dicho Decreto dispone que «todo vehículo automóvil de carretera y todo tractor, salvo los mencionados en los artículos 74 y 75 del Código de la circulación (færdselslov), deberán estar matriculados y provistos de [placas] de matrícula antes de su utilización».

8 La matriculación de un vehículo en Dinamarca está sujeta al pago de un impuesto de matriculación.

9 La utilización en Dinamarca sin matrícula danesa de un vehículo matriculado en otro Estado miembro puede autorizarse con carácter excepcional. De conformidad con el artículo 106 del Decreto nº 592, tal autorización sólo se concederá, por el registro centralizado, si el vehículo se utiliza principalmente fuera de Dinamarca y existen razones muy concretas para no exigir la matriculación en Dinamarca.

10 Con arreglo al artículo 106, apartado 2, del Decreto nº 592, dicha autorización sólo se concede, en principio, para uso privado. En virtud de las disposiciones derogatorias de este mismo artículo 106, en determinados casos se concederá, no obstante, una autorización para utilizar con fines profesionales un vehículo matriculado en otro Estado miembro.

11 En el marco de dicha normativa, la práctica administrativa danesa consistía en negarse a conceder las autorizaciones solicitadas para desplazamientos comerciales a Dinamarca, en particular, visitas de clientela. En cualquier caso, no estaba permitido utilizar vehículos de empresa con fines privados, por ejemplo fuera de las horas de trabajo. Sin embargo, la autorización se concedía, en principio, para realizar, por cuenta propia del conductor, viajes de ida y vuelta entre la frontera y la residencia (principal) en Dinamarca, durante los fines de semana, vacaciones y períodos festivos.

12 Quienes no respetasen dichos límites en la utilización de vehículos de empresa se exponían a una pena de multa.

Normativa nacional vigente a partir del 1 de julio de 1999 y práctica administrativa correspondiente

13 A partir del 1 de julio de 1999, se modificaron la Ley relativa al impuesto de matriculación de los vehículos de motor (lov am registreringsafgift af motorkøretøjer; en lo sucesivo, «Ley del impuesto de matriculación») así como el Decreto nº 916, de 8 de diciembre de 1997, relativo a la matriculación y control técnico de los vehículos de motor, que había sustituido al Decreto nº 592 y se adoptó el Decreto nº 502, de 21 de junio de 1999, relativo al impuesto de matriculación de los vehículos de motor (en lo sucesivo, toda esta normativa, «régimen modificado»).

14 Según las explicaciones dadas por el Gobierno danés en la vista, existen dos diferencias fundamentales entre el régimen inicial y el régimen modificado. Por un lado, conforme al régimen modificado, el vehículo matriculado en otro Estado miembro ya no ha de tener matrículas danesas. Por otro lado, el régimen modificado ya no establece el pago del impuesto de matriculación al tipo máximo, sino a prorrata de la duración de la utilización del vehículo en el territorio danés.

15 El artículo 1, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto de matriculación establece:

«1. El Estado recaudará un impuesto sobre los vehículos de motor que deban estar matriculados con arreglo al færdselslov [Código de la circulación], así como sobre los remolques y los semirremolques. Dicho impuesto se cobrará en el momento de la primera matriculación de tales vehículos, salvo disposición en contrario de la presente Ley.

2. El impuesto gravará además los vehículos mencionados en los artículos 4 y 5, matriculados en el extranjero y utilizados por un residente en Dinamarca, de conformidad con el artículo 3 *bis*, apartado 6.»

16 Los artículos 4 y 5 de la Ley del impuesto de matriculación, aludidos en el apartado anterior de la presente sentencia, contienen esencialmente las normas de cálculo del importe del impuesto de matriculación al que están sujetas las distintas categorías de vehículos, tales como los vehículos nuevos, los vehículos de ocasión gravados en función de su antigüedad y los utilitarios.

17 El artículo 3 *bis* de dicha Ley, que incluye la regulación del impuesto de matriculación en caso de matriculación temporal (en lo sucesivo, «impuesto de matriculación temporal», establece:

«1. Las autoridades aduaneras y fiscales podrán, cuando así se solicite, autorizar que el pago del impuesto de matriculación de los vehículos de motor que son objeto de una matriculación temporal en el país pueda efectuarse con arreglo al apartado 2 si:

1) el vehículo pertenece a un extranjero y ha sido utilizado por su propietario durante su estancia de corta duración en el país, o

2) el vehículo de motor pertenece a una empresa o a un establecimiento permanente ubicado en el extranjero, y se ha puesto a disposición de una persona domiciliada en Dinamarca para fines profesionales y privados en el país extranjero y en Dinamarca cuando el empleo para dicha empresa o establecimiento permanente constituya la actividad principal del trabajador.

2. El impuesto se abonará con carácter trimestral por anticipado al tipo del 3 % del impuesto por cada trimestre iniciado. El pago se incrementará en un 1,5 % del saldo del pago precedente por cada trimestre iniciado. Con motivo del primer pago, se abonará además un depósito correspondiente al importe del impuesto del primer trimestre y a la cobertura de los posibles retrasos relativos a la matriculación.

3. El pago conforme al apartado 1, punto 2, corresponderá a la persona que ponga el vehículo a disposición de una persona domiciliada en Dinamarca. [...]

[...]

6. Lo dispuesto en los apartados 1 a 5 se aplicará del mismo modo a los vehículos de motor previstos en el apartado 1, punto 2, que estén matriculados con matrículas extranjeras.

7. Por lo que respecta a los vehículos de motor mencionados en los artículos 4 y 5, apartado 1, que un residente de Dinamarca sólo utilizará en dicho país para realizar un trabajo en una empresa según se prevé en el apartado 1, punto 2, las autoridades aduaneras y fiscales podrán autorizar su utilización en Dinamarca mediante el pago de un impuesto diario. El importe de dicho impuesto será de 60 DKK al día para los vehículos previstos en el artículo 4 y de 30 DKK al día para los vehículos previstos en el artículo 5, apartado 1. Los vehículos de motor previstos en el artículo 5, apartado 3, en el artículo 5, apartado 5, punto 2, y en el artículo 5, apartado 10 [relativos a ciertas categorías de utilitarios de determinado peso o destinados a determinados usos], estarán exentos del pago de dicho impuesto cuando el residente de Dinamarca sólo los utiliza en dicho país para realizar un trabajo en una empresa extranjera, según se prevé en el apartado 1, punto 2.

[...]

9. El Ministro de Hacienda estará facultado para adoptar medidas relativas a las solicitudes de autorización y a los pagos de los impuestos y otros gastos previstos en los anteriores apartados 1 a 8.»

18 El régimen inicial sigue siendo aplicable a quienes no reúnan los requisitos establecidos en el artículo 3 *bis*, apartado 1, de la Ley del impuesto de matriculación, en particular, el requisito de que el empleo ha de constituir la actividad principal del trabajador.

19 El nuevo apartado 4 del artículo 115 del Decreto nº 916, que entró en vigor el 1 de julio de 1999, establece:

«[...] las personas residentes en Dinamarca podrán conducir un automóvil que haya sido puesto a su disposición por una empresa o por un establecimiento permanente ubicados en el extranjero bien para un uso profesional, bien para un uso profesional y privado, en el Estado extranjero considerado y en Dinamarca. El empleo en dicha empresa o en dicho establecimiento establece que deberá constituir la profesión principal del interesado. El uso del vehículo estará supeditado a que las autoridades aduaneras y fiscales nacionales expidan, previa solicitud, la autorización del pago del impuesto de matriculación del vehículo según las disposiciones decretadas por el Ministro de Hacienda. La autorización deberá conservarse en el vehículo durante los trayectos por Dinamarca y deberá presentarse, cuando así se solicite, a la policía.»

20 El artículo 117, apartado 3, del mismo Decreto establece que «las autoridades aduaneras y fiscales nacionales podrán conceder, previa solicitud, la autorización de pago del impuesto que grava los vehículos sujetos a la obligación de matriculación, que se matriculen para una utilización durante un tiempo limitado en Dinamarca, de conformidad con las disposiciones decretadas por el Ministro de Hacienda, para aquellos casos en que el vehículo pertenece a un extranjero y éste lo utiliza en Dinamarca durante una estancia de duración limitada».

21 El capítulo 2 del Decreto nº 502, que desarrolla el artículo 3 *bis*, apartado 9, de la Ley del impuesto de matriculación, recoge las normas relativas al pago del impuesto proporcional de que se trata.

22 El artículo 5, apartados 3 y 6, de este mismo Decreto establece:

«3. Las autoridades aduaneras y fiscales podrán autorizar, previa solicitud, a todo residente a quien una empresa o un establecimiento permanente ubicado en el extranjero ponga a su disposición un vehículo con fines profesionales y privados a pagar el impuesto según las normas del apartado 1 si el empleo ejercido en dicha empresa o en dicho establecimiento permanente constituye su actividad principal. Tal autorización sólo se podrá conceder cuando el vehículo deba utilizarse a la vez en Dinamarca y en el país donde esté situada la empresa o el establecimiento permanente. Se concederá conforme a las normas siguientes:

1) Deberá presentarse el vehículo ante las autoridades aduaneras y fiscales nacionales a fin de calcular el impuesto que se habrá de pagar.

2) A la solicitud se adjuntará la prueba de que el empleo en la empresa extranjera constituye la actividad principal del residente en Dinamarca.

[...]

6. Cuando los vehículos circulen por Dinamarca, las autorizaciones mencionadas en los apartados 1 y 3 deberán estar a bordo. Además, deberá pegarse en el parabrisas

de manera visible una etiqueta adhesiva expedida por las autoridades aduaneras y fiscales. En las motocicletas, la etiqueta adhesiva deberá pegarse de modo que sea visible por los transeúntes.»

23 El artículo 6, apartado 1, de dicho Decreto establece:

«Las autoridades aduaneras y fiscales podrán autorizar, previa solicitud, a todo residente a quien una empresa o un establecimiento permanente ubicado en el extranjero ponga a su disposición con fines profesionales un vehículo, mencionado en los artículos 4 o 5, apartado 1, de la Ley del impuesto de matriculación, a pagar el impuesto diario si el empleo ejercido en dicha empresa o dicho establecimiento permanente constituye su actividad principal. A la solicitud se deberá adjuntar un certificado de que el empleo ejercido en la empresa extranjera constituye la actividad principal del residente.»

24 Por lo que respecta al impuesto diario, el punto 1. 4 de la Circular nº 102, de 28 de junio de 1999, sustituida en 2001 por la Guía de los impuestos especiales y por la de las normas de determinación de la base imponible de la Administración aduanera y fiscal («Ligningsvejledning», véase la Circular nº 172, de 20 de septiembre de 2001), dispone:

«Los vehículos sujetos a las disposiciones relativas al impuesto diario no deberán destinarse a un uso privado, en particular, al trayecto entre el domicilio y el lugar de trabajo, a menos que dicho trayecto tenga lugar expresamente en interés de la empresa [...]. En cambio, el trayecto normal (cotidiano) de un residente en Dinamarca entre su domicilio y su lugar de trabajo no podrá ser considerado como realizado expresamente en interés de la empresa.»

25 La práctica administrativa danesa relativa al pago del impuesto trimestral o diario, según el Gobierno danés, es la siguiente:

— Se dirige a la autoridad regional aduanera y fiscal una solicitud escrita donde se especifica si se trata del impuesto diario o trimestral.

— A esta solicitud se adjunta un certificado relativo al empleo en el extranjero, donde se detallan las condiciones de trabajo y se certifica, en particular, que el empleo ejercido constituye la actividad principal del trabajador.

— La solicitud se tramita generalmente en un plazo de tres o cuatro días a partir de su presentación.

— La concesión está condicionada a que el vehículo se utilice tanto en el país del empresario como en el del trabajador. Si el vehículo se utiliza exclusivamente en el país donde reside el trabajador, no cabe hablar de actividad transfronteriza.

— Si la solicitud cumple los requisitos exigidos por la Ley, en particular, el relativo a la actividad principal, se concede automáticamente la autorización, bien para el impuesto diario, bien para el trimestral.

— Una vez concedida la autorización de pagar el impuesto trimestral o diario, las autoridades fiscales y aduaneras envían al beneficiario las etiquetas adhesivas correspondientes.

— La normativa sobre el impuesto diario prevé el envío de un determinado número de etiquetas adhesivas en las que está inscrito el número de matrícula del vehículo. Para que el vehículo pueda circular por Dinamarca, el empresario o el trabajador deben indicar la fecha de circulación en una etiqueta adhesiva. En caso de pagar el impuesto trimestral, se envía una etiqueta para el período de validez de la autorización (dos años como máximo). El período de validez se indica en las etiquetas trimestrales, así como el número de matrícula del vehículo. Las etiquetas deben pegarse de manera visible en el parabrisas.

— En el marco de la concesión de las autorizaciones de pago trimestral del impuesto, la autoridad regional aduanera y fiscal lleva a cabo una evaluación provisional del valor del vehículo. Esta fase del procedimiento es común a todos los vehículos que se matriculan por primera vez en Dinamarca, incluso los vehículos nuevos para los que no se ha declarado o establecido un precio. Por tanto, se aplica sobre todo a los vehículos de ocasión importados.

— La evaluación requiere la presentación del vehículo a las autoridades locales aduaneras y fiscales. Sin embargo, por regla general, no es necesaria la presentación física, ya que la evaluación del valor de un vehículo o de un modelo conocido puede basarse en la documentación de éste.

Procedimiento administrativo previo

26 Por considerar que el régimen inicial no era conforme con lo dispuesto en el artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE) en relación con los artículos 48 y 59 del Tratado CE (actualmente artículos 39 CE y 49 CE, tras su modificación), la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento.

27 Tras requerir al Reino de Dinamarca, mediante escrito de 8 de abril de 1997, para que presentase sus observaciones, la Comisión emitió un dictamen motivado, el 18 de mayo de 1998, en el que instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para adecuarse a aquél dentro de un plazo de dos meses.

28 En un escrito de requerimiento complementario de 14 de septiembre de 1999, la Comisión manifestó que el régimen modificado era también incompatible con los artículos 10 CE, 39 CE y 49 CE por tres razones. En primer lugar, la utilización en Dinamarca de automóviles de empresa matriculados en el extranjero se supedita a la concesión de una autorización especial. En segundo lugar, la concesión de dicha autorización queda sujeta al pago de un impuesto. En tercer lugar, el régimen modificado está indebidamente reservado a los residentes en Dinamarca cuyo empleo en la empresa o establecimiento constituya la actividad principal.

29 Tras la respuesta del Gobierno danés, la Comisión emitió el 26 de septiembre de 2000 un dictamen motivado complementario sobre el régimen modificado e instó al Reino de Dinamarca a adoptar las medidas necesarias para atenerse a lo dispuesto en él dentro de un plazo de dos meses.

30 Por considerar que la respuesta del Gobierno danés a dicho dictamen motivado no era satisfactoria, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

31 La Comisión alega que tanto el régimen inicial como el régimen modificado (en lo sucesivo, conjuntamente, «normativa danesa») obstaculizan la libre circulación de los trabajadores contraviniendo lo dispuesto en el artículo 39 CE en relación con el artículo 10 CE, sin que puedan justificarse por razones imperiosas de interés general.

Sobre el ámbito de aplicación del artículo 39 CE

Alegaciones de las partes

32 La Comisión sostiene que la normativa danesa de que se trata está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 39 CE debido a que las disposiciones que regulan el ejercicio de una actividad profesional también afectan al acceso al mercado de trabajo.

33 El Gobierno danés, apoyado por el Gobierno finlandés, replica que dicha normativa danesa se sitúa fuera del ámbito de aplicación del artículo 39 CE en la medida en que no obstaculiza en absoluto el acceso al mercado de trabajo. El Gobierno danés considera que tal normativa se refiere únicamente a las condiciones de ejercicio del trabajo. A su juicio, el principio mismo de que un trabajador, residente en Dinamarca, no puede circular allí libremente en un automóvil de empresa matriculado en el extranjero no está contemplado en el artículo 39 CE.

Apreciación del Tribunal de Justicia

34 El conjunto de disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 94; de 2 de octubre de 2003, Van Lent, C-232/01, Rec. p. I-11525, apartado 15, y de 29 de abril de 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-4981, apartado 52).

35 Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (sentencia Bosman, antes citada, apartado 96).

36 No obstante, para que puedan constituir tales obstáculos, es preciso que condicionen el acceso de los trabajadores al mercado de trabajo (sentencia de 27 de enero de 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, apartado 23).

37 Ahora bien, las modalidades del ejercicio de una actividad pueden condicionar también el acceso a esta misma actividad. Por consiguiente, una normativa que se refiera a las condiciones de ejercicio de una actividad económica puede constituir un obstáculo a la libre circulación en el sentido de dicha jurisprudencia.

38 De lo anterior se desprende que la normativa danesa de que se trata en el presente asunto no está excluida, en principio, del ámbito de aplicación del artículo 39 CE.

Sobre la existencia de restricciones a la libre circulación de los trabajadores

Alegaciones de las partes

39 La Comisión sostiene que tanto el régimen inicial como el régimen modificado son contrarios a la libre circulación de los trabajadores recogida en el artículo 39 CE, debido a que tienen como efecto obstaculizar el derecho de los trabajadores a buscar un empleo en otro Estado miembro y la libertad de los empresarios, que tienen su domicilio social en otro Estado miembro, a contratar a trabajadores que residan en Dinamarca.

40 El régimen inicial prohibía a los residentes en Dinamarca circular en dicho país con automóviles de empresa matriculados en el extranjero. El obstáculo que resulta del régimen modificado consiste en la exigencia de una autorización previa y del pago de un impuesto equivalente al pago fraccionado del importe íntegro del impuesto de matriculación. La Comisión considera que, habida cuenta de la normativa danesa, empresas establecidas en otros Estados miembros renunciarán a contratar trabajadores que residan en Dinamarca.

41 El Gobierno danés alega que la normativa danesa no implica una discriminación basada en la nacionalidad. Las normas relativas a los automóviles de empresa garantizan la igualdad entre todos los residentes en Dinamarca, con independencia de que estén empleados en dicho país o en el extranjero. Las normas sobre el impuesto de matriculación tratan en pie de igualdad a los nacionales daneses o extranjeros que residen y trabajan en Dinamarca y a los nacionales daneses o extranjeros que residen en Dinamarca pero trabajan en el extranjero.

42 El Gobierno danés no descarta que, en los casos en que un automóvil de empresa esté incluido en las condiciones de trabajo, las normas danesas sobre el impuesto de matriculación, consideradas aisladamente, puedan parecer que incitan a un empresario a contratar a un trabajador de su propio país antes que a un trabajador residente en Dinamarca. No obstante, se opone a tal apreciación aislada, puesto que las cargas adicionales no constituyen necesariamente, en todo caso, un obstáculo a la contratación de un trabajador residente en Dinamarca. Cuando el automóvil de empresa puede utilizarse para fines privados, dicho automóvil constituye un elemento de la retribución del trabajador. El empresario puede tener en cuenta cargas adicionales asociadas a tal utilización a la hora de determinar las demás condiciones de contratación, en particular las condiciones salariales. A su juicio, un empresario toma en consideración la carga total que supone el futuro asalariado. Esta carga comprende, por ejemplo, además del salario propiamente dicho, las cotizaciones empresariales a los regímenes sociales.

43 Según el Gobierno finlandés, el régimen fiscal danés aplicable a los automóviles de empresa matriculados en el extranjero puestos a disposición de residentes daneses permanentes no constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores en el sentido del artículo 39 CE. El automóvil que los trabajadores utilizan libremente se asimila al automóvil personal del trabajador. No es objeto de un uso temporal, sino permanente.

44 A la alegación basada en la falta de discriminación, la Comisión replica que hay una discriminación manifiesta del trabajador residente en Dinamarca en relación con el residente en el extranjero por lo que respecta a una utilización rigurosamente idéntica, en Dinamarca, de un automóvil de empresa matriculado en el extranjero. A su juicio, la normativa danesa es incompatible con el Derecho comunitario en la medida en que disuade a un empresario de contratar a un trabajador residente en Dinamarca para ejercer en este mismo país actividades profesionales mediante un automóvil de empresa matriculado en el extranjero, mientras que los trabajadores de la misma empresa que residen en el extranjero pueden ejercer sus actividades sin dificultad. No se trata de otorgar a los residentes en Dinamarca una posición fiscal más ventajosa que a sus colegas residentes en el extranjero. En su opinión, no procede comparar a un residente en Dinamarca empleado por una empresa danesa con un residente en Dinamarca empleado por una empresa extranjera.

Apreciación del Tribunal de Justicia

45 Conforme a reiterada jurisprudencia, el artículo 39 CE no sólo prohíbe toda discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, sino también las normativas nacionales que, aun siendo aplicables con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados, obstaculizan la libre circulación de éstos (sentencias, antes citadas, Graf, apartado 18, y Weigel, apartados 50 y 51).

46 Es evidente que el régimen inicial, siempre que continúe siendo aplicable, puede disuadir, debido a la obligación de matricular en Dinamarca un automóvil de empresa puesto a disposición del trabajador por un empresario establecido en otro Estado miembro, a dicho empresario de contratar a un trabajador residente en Dinamarca para un empleo que no constituya la actividad principal de éste y, como consecuencia, obstaculizar el acceso de los residentes en Dinamarca a tales empleos.

47 Por lo que respecta a los trabajadores residentes en Dinamarca que deseen ejercer su actividad principal en una empresa establecida en otro Estado miembro, el régimen modificado obstaculiza también la libre circulación de dichos trabajadores en la medida en que impone cargas adicionales, bajo la forma de un impuesto de matriculación temporal.

48 Siempre que la empresa establecida en otro Estado miembro haya de soportar dichas cargas sin compensación, estará disuadida de contratar a un trabajador residente en Dinamarca respecto del cual las cargas son superiores a las soportadas en relación con un trabajador que no resida en dicho Estado.

49 Es cierto que, como alega el Gobierno danés, el empresario puede intentar adaptar el salario de un trabajador residente en Dinamarca a fin de compensar las cargas adicionales de que se trata. En otras palabras, puede intentar abonar a dicho trabajador un salario inferior al pagado a un trabajador que realice la misma actividad pero que resida en otro Estado miembro.

50 No obstante, un trabajador residente en Dinamarca puede estar ya disuadido de buscar un empleo en otro Estado miembro si sabe que va a recibir un salario inferior al de un trabajador comparable que resida en ese otro Estado miembro. Como el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 18 de la sentencia de 6 de julio de 1988,

Ledoux (127/86, Rec. p. 3741), el hecho de que un trabajador se halle en desventaja en el plano de las condiciones laborales en relación con sus colegas que residan en el país de su empresario, afecta directamente al ejercicio de su derecho de libre circulación dentro de la Comunidad.

51 En cuanto a la alegación del Gobierno finlandés de que, en el supuesto de automóviles de empresa de uso mixto matriculados en otro Estado miembro y puestos a disposición de residentes daneses permanentes, no existe obstáculo a la libre circulación de los trabajadores debido a que dicho automóvil se asimila al automóvil personal del trabajador, tal alegación se basa en una premisa errónea. En efecto, el trabajador residente en Dinamarca que puede utilizar un automóvil de empresa no sólo para fines profesionales, sino también para fines privados, no puede disponer de él con la misma libertad con que lo haría si fuera su vehículo privado, cuyo uso no está limitado por las exigencias derivadas de las funciones profesionales que ha de realizar.

52 Como consecuencia, procede señalar que la normativa danesa, tanto en su versión inicial como en su versión modificada, constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores.

53 Solamente pueden admitirse normas de esa naturaleza con carácter de medidas excepcionales expresamente previstas en el artículo 39 CE, apartado 3, o si persiguen un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifican por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, también es necesario que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, en particular, las sentencias Bosman, antes citada, apartado 104, y de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01, Rec. p. I-10239, apartado 77).

Sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de los trabajadores

Alegaciones de las partes

54 El Gobierno danés, apoyado por el Gobierno finlandés, señala que la normativa danesa es lícita y compatible con el Derecho comunitario y la obligación de matriculación es el corolario natural del ejercicio de la potestad tributaria. Por tanto, es lícito adoptar medidas para garantizar la percepción del impuesto de matriculación siempre que dichas medidas no vayan más allá de lo que es necesario y adecuado a dichos efectos.

55 El Gobierno danés alega que el eventual efecto restrictivo tanto del régimen inicial como del modificado se basa en la necesidad de garantizar que los residentes daneses no eludan su sujeción al impuesto de matriculación. De no existir tales normas, los residentes daneses podrían evitar el pago del impuesto mediante la creación de empresas o filiales en otro Estado miembro para adquirir o utilizar en Dinamarca vehículos matriculados en este otro Estado miembro.

56 Por lo que respecta al régimen modificado, el Gobierno danés sostiene que la exigencia de una autorización previa del pago del impuesto en forma de gravamen diario o trimestral está motivada por la necesidad de realizar, *a priori*, una apreciación del cumplimiento de las condiciones de aplicación de la normativa danesa, así como por la necesidad de poder demostrarlo *a posteriori*. A su juicio, el procedimiento para obtener la autorización es relativamente sencillo en la medida en que la autorización se concede automáticamente a todo solicitante que reúna los requisitos establecidos.

57 En cuanto a la obligación de pagar un gravamen trimestral o diario que establece el régimen modificado, el Gobierno danés aduce que, en la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Rec. p. I-3193), el Tribunal de Justicia admitió que sería proporcional un impuesto sobre el consumo proporcional a la duración de la matriculación del vehículo en el Estado en que se utilice. Añade que la apreciación del Tribunal de Justicia de que el impuesto de que se trataba en dicho asunto era ilícito estaba motivada, en particular, por el hecho de que el importe del impuesto no era proporcional a la duración de dicha matriculación. El Gobierno danés infiere de estas declaraciones que su normativa sobre el impuesto de matriculación, aplicable a los automóviles matriculados en otro Estado miembro, no es incompatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de los trabajadores.

58 El Gobierno danés alega que es proporcional el requisito de la «actividad principal», que debe cumplirse para aplicar el régimen modificado. Hay «actividad principal» cuando el residente danés está empleado por una empresa extranjera en un empleo equivalente a un trabajo a tiempo completo o cuando percibe, en dicho empleo, al menos la mitad de sus ingresos.

59 El citado requisito pretende garantizar que el trabajador que disfruta de un automóvil de empresa ejerce realmente sus funciones para el empresario que le facilitó el vehículo, pues no basta con una relación laboral meramente formal. Dicho requisito es objetivo y fácilmente comprobable. El Gobierno danés añade que si el régimen modificado fuera aplicable a todo residente danés que trabajase, a tiempo parcial o a tiempo completo, en otro Estado miembro, sería mucho más difícil hacer frente a los abusos. Considera que, en ese caso, la policía se vería obligada a controlar todos los automóviles con matrícula extranjera que circulasen en Dinamarca conducidos por un residente en este Estado, con el fin de comprobar que dichos conductores ejercen realmente su actividad profesional, sea a tiempo completo o a tiempo parcial, en otro Estado miembro, lo cual sería inadecuado.

60 La Comisión niega cualquier justificación. Se opone a calificar el impuesto danés de matriculación como impuesto lícito. Sostiene que la normativa danesa no resulta adecuada para garantizar la consecución del objetivo de poder controlar eficazmente que el automóvil sólo sea objeto de un uso lícito.

61 A su juicio, la prohibición de utilizar un automóvil de empresa matriculado en el extranjero sin tener en cuenta la cuestión de si se trata de una importación temporal, si el automóvil debe utilizarse al mismo tiempo en Dinamarca y en el Estado donde está legalmente matriculado, y si el automóvil vuelve de manera regular al Estado de matriculación, ni es adecuada ni proporcionada desde el punto de vista de la seguridad en carretera. En su opinión, resulta desproporcionada la obligación general de obtener una autorización previa del pago del impuesto en forma de gravamen diario o trimestral introducida por el régimen modificado. Tales medidas no pueden justificarse por el deseo de luchar contra el fraude fiscal.

62 Por lo que respecta al procedimiento administrativo previo, la Comisión niega que se trate de un procedimiento sencillo.

Apreciación del Tribunal de Justicia

— Sobre el régimen inicial

63 Por lo que respecta al régimen inicial, mencionado en el primer guión de las pretensiones, la Comisión basa la imputación en que la normativa y la práctica administrativa del Reino de Dinamarca no autorizan a los trabajadores residentes en Dinamarca y que ocupan, en un Estado miembro limítrofe, un empleo que no constituye su actividad principal a utilizar, con fines profesionales y privados, un automóvil de empresa matriculado en este Estado miembro limítrofe donde su empresario tiene establecida la empresa.

64 A este respecto, es preciso recordar que, en el marco del artículo 39 CE, debe considerarse «trabajador» a la persona que realiza durante un cierto tiempo, en favor de otra y bajo la dirección de ésta, determinadas prestaciones a cambio de las cuales percibe una retribución. Cualquier persona que ejerce actividades reales y efectivas, con exclusión de aquellas actividades realizadas a tan pequeña escala que tengan un carácter meramente marginal y accesorio, disfruta de la libre circulación de los trabajadores (véanse, en particular, las sentencias de 3 de julio de 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Rec. p. 2121, apartados 16 y 17, y de 23 de marzo de 2004, Collins, C-138/02, Rec. p. I-2703, apartado 26).

65 Para justificar la aplicación del régimen inicial a los trabajadores para quienes el empleo que ocupan en la empresa establecida en otro Estado miembro no constituye su actividad principal, el Gobierno danés invoca la prevención de abusos.

66 De la jurisprudencia se desprende, en particular de la sentencia de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459), apartado 24, que un Estado miembro está facultado para adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que los justiciables puedan invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta.

67 No obstante, no cabe basar una presunción general de abuso sobre la circunstancia de que un trabajador residente en Dinamarca que utiliza un automóvil de empresa de un empresario establecido en otro Estado miembro ocupa en este otro Estado un empleo que no constituye su actividad principal.

68 Privar, de entrada, a tales trabajadores de la posibilidad, ofrecida por el régimen modificado, de utilizar en Dinamarca, sin matricularlo con matrículas danesas, un automóvil de empresa matriculado en otro Estado miembro va más allá de lo que es necesario para evitar abusos.

69 Por consiguiente, el recurso de la Comisión está fundado en lo que se refiere al régimen inicial.

— Sobre el régimen modificado

70 Por lo que respecta al régimen modificado, mencionado en el segundo guión de las pretensiones, la Comisión basa la imputación en que la autorización concedida a un trabajador residente en Dinamarca para utilizar el automóvil matriculado en otro Estado miembro está sujeta, por un lado, a la condición de que el empleo ocupado en la empresa establecida en este otro Estado miembro constituya la actividad principal del trabajador –problema ya tratado anteriormente– y, por otro lado, al pago de un impuesto.

71 La exigencia de una autorización previa al pago de dicho impuesto en forma de gravamen diario o trimestral no figura en las pretensiones de la Comisión. Por lo tanto, no procede examinar los reproches formulados a este respecto.

72 Además, es preciso señalar que el presente asunto no se refiere al funcionamiento normal del impuesto de matriculación, sino a su aplicación a los automóviles matriculados en otro Estado miembro por un propietario establecido en éste.

73 El Tribunal de Justicia ha declarado, en las sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509), y de 17 de junio de 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Rec. p. I-6065), apartado 43, que un impuesto como el danés sobre la matriculación de automóviles nuevos no es contrario a los artículos 28 CE y 90 CE. Sin embargo, eso no excluye que el impuesto de matriculación temporal restrinja la libertad de circulación de los trabajadores e infrinja el artículo 39 CE.

74 Sin perjuicio de determinadas excepciones irrelevantes en el presente caso, la tributación de los vehículos automóviles no ha sido armonizada. Por lo tanto, los Estados miembros pueden ejercer libremente su competencia tributaria en este ámbito, siempre que la ejerzan respetando el Derecho comunitario (sentencia Cura Anlagen, antes citada, apartado 40).

75 Para determinar cuáles son los límites que impone el artículo 39 CE a la potestad del Reino de Dinamarca de exigir un impuesto de matriculación, es preciso recordar que el asunto que dio lugar a la sentencia Cura Anlagen, antes citada, sólo se refería a la situación creada por un contrato de arrendamiento financiero de una duración de tres años, que se había celebrado entre una sociedad que tenía su domicilio social en Austria y una sociedad que tenía su domicilio social en otro Estado miembro y que se refería a un vehículo destinado a ser utilizado esencialmente en Austria. En el apartado 35 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló que, por lo tanto, no se cuestionaban los contratos de arrendamiento simple celebrados por cortos períodos, tal como el alquiler de un vehículo de reemplazo a una sociedad establecida en otro Estado miembro.

76 Cuando el automóvil de empresa se destina a ser utilizado esencialmente en Dinamarca con carácter permanente o cuando se usa de hecho de tal manera, la situación es comparable a la que dio lugar a la sentencia Cura Anlagen, antes citada.

77 En estas circunstancias, el Reino de Dinamarca puede sujetar a un impuesto de matriculación un automóvil puesto a disposición de un trabajador que resida en dicho país por una sociedad establecida en otro Estado miembro.

78 En dicha situación, es legítimo dar el mismo trato a la utilización de un automóvil de empresa por los trabajadores de que se trata y por los demás residentes del Reino de Dinamarca en lo referente a la sujeción a tal impuesto y basta para justificar la restricción a la libre circulación de los trabajadores.

79 En cambio, si no se reúnen los requisitos enunciados en el apartado 76 de la presente sentencia, la vinculación con Dinamarca del automóvil de empresa matriculado en otro Estado miembro es menor, de modo que se necesita otra justificación de la restricción de que se trata.

80 A este respecto, es preciso señalar que el impuesto de matriculación temporal no puede justificarse por el hecho de que pretenda impedir una erosión fiscal. En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia, la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49).

81 En cuanto a la consideración del Gobierno danés de que el régimen del impuesto de matriculación temporal está justificado por el deseo de evitar una evasión fiscal mediante la utilización de un automóvil de empresa matriculado en otro Estado miembro, es preciso señalar que no cabe basar una presunción general de evasión o de fraude fiscal sobre el hecho de que un empresario establecido en un Estado miembro distinto de Dinamarca ponga un automóvil de empresa a disposición de un trabajador residente en Dinamarca con fines profesionales, o incluso profesionales y privados. Por tanto, tal presunción no puede justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.

82 En consecuencia, el recurso de la Comisión relativo al régimen modificado está parcialmente fundado.

83 Esta observación no vale únicamente para un uso del automóvil de empresa con fines profesionales, sino también para un uso con fines privados que tenga carácter accesorio respecto al uso profesional (véase, en este sentido, la sentencia Ledoux, antes citada, apartado 18).

Sobre el artículo 10 CE

84 No procede señalar un incumplimiento de las obligaciones generales contenidas en las disposiciones del artículo 10 CE que sea distinto de los incumplimientos, anteriormente señalados, de las obligaciones comunitarias más específicas que debía cumplir el Reino de Dinamarca en virtud del artículo 39 CE.

85 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede declarar que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 39 CE, en la medida en que:

— su normativa y su práctica administrativa no autorizan a los trabajadores que residen en Dinamarca y ocupan, en otro Estado miembro, un empleo que no constituye su actividad principal a utilizar, con fines profesionales y privados, un automóvil de empresa matriculado en este otro Estado miembro donde su empresario tiene establecida la empresa, y

— su normativa y su práctica administrativa únicamente autorizan a los trabajadores que residen en Dinamarca y ocupan un empleo en otro Estado miembro a utilizar, con fines profesionales o profesionales y privados, un automóvil de empresa matriculado en este otro Estado miembro donde su empresario tiene su domicilio social o su establecimiento principal, automóvil que ni se destina a ser utilizado esencialmente en Dinamarca con carácter permanente ni se utiliza de hecho de tal manera, a condición de que el empleo ocupado en dicha empresa constituya su actividad principal y que se abone un impuesto al efecto,

y desestimar el recurso en todo lo demás.

Costas

86 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. No obstante, con arreglo al artículo 69, apartado 3, párrafo primero, de dicho Reglamento, el Tribunal de Justicia podrá decidir que cada parte abone sus propias costas cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte. Dado que se han estimado parcialmente las pretensiones de la Comisión y del Reino de Dinamarca, procede condenarlos a cargar con sus propias costas. En virtud del artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, la República de Finlandia, que ha intervenido como coadyuvante en el litigio, soportará sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1) **Declarar que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 39 CE, en la medida en que:**

— **su normativa y su práctica administrativa no autorizan a los trabajadores que residen en Dinamarca y ocupan, en otro Estado miembro, un empleo que no constituye su actividad principal a utilizar, con fines profesionales y privados, un automóvil de empresa matriculado en este otro Estado miembro donde su empresario tiene establecida la empresa, y**

— **su normativa y su práctica administrativa únicamente autorizan a los trabajadores que residen en Dinamarca y ocupan un empleo en otro**

Estado miembro a utilizar, con fines profesionales o profesionales y privados, un automóvil de empresa matriculado en este otro Estado miembro donde su empresario tiene su domicilio social o su establecimiento principal, automóvil que ni se destina a ser utilizado esencialmente en Dinamarca con carácter permanente ni se utiliza de hecho de tal manera, a condición de que el empleo ocupado en dicha empresa constituya su actividad principal y que se abone un impuesto al efecto.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Cada parte cargará con sus propias costas.

4) La República de Finlandia cargará con sus propias costas.

Firmas