ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

15 de Setembro de 2005 *

No processo C-464/02,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 23 de Dezembro de 2002,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por N. B. Rasmussen e D. Martin, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino da Dinamarca, representado por J. Molde, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandado,

* Língua do processo: dinamarquês.

apoiado por

República da Finlândia, representada por T. Pynnä, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

interveniente,

Ò TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, N. Colneric (relatora), K. Schiemann, E. Juhász e E. Levits, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 24 de Novembro de 2004,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 20 de Janeiro de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede que o Tribunal de Justiça se digne declarar que:

— na medida em que a sua legislação e a sua prática administrativa não autorizam os trabalhadores empregados num Estado-Membro limítrofe e que residam na Dinamarca a utilizar, para fins profissionais e privados, um veículo da empresa matriculado nesse Estado-Membro limítrofe em que tem sede a empresa da sua entidade patronal,

— na medida em que a sua legislação e a sua prática administrativa apenas autorizam os trabalhadores empregados noutro Estado-Membro da União Europeia e que residam na Dinamarca a utilizar, para fins profissionais e/ou privados, um veículo, nomeadamente um veículo da empresa, matriculado noutro Estado-Membro onde a sua entidade patronal tem a sua sede social ou o seu estabelecimento principal, na condição de o emprego na empresa com a sede no estrangeiro constituir a sua actividade principal e de ser pago um imposto para esse efeito,

o Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força das disposições conjugadas dos artigos 39.º CE e 10.º CE, e condená-lo nas despesas da instância.

2 O Reino da Dinamarca conclui pedindo que a acção seja julgada improcedente e a Comissão condenada nas despesas.

Quadro jurídico

Legislação comunitária

3 O artigo 10.º CE tem a seguinte redacção:

«Os Estados-Membros tomarão todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do presente Tratado ou resultantes de actos das instituições da Comunidade. Os Estados-Membros facilitarão à Comunidade o cumprimento da sua missão.

Os Estados-Membros abster-se-ão de tomar quaisquer medidas susceptíveis de pôr em perigo a realização dos objectivos do presente Tratado.»

4 O artigo 39.º CE dispõe:

«1. A livre circulação dos trabalhadores fica assegurada na Comunidade.

2. A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.

3. A livre circulação dos trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública, o direito de:

a) responder a ofertas de emprego efectivamente feitas;

b) deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-Membros;

c) residir num dos Estados-Membros a fim de nele exercer uma actividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;

d) permanecer no território de um Estado-Membro depois de nele ter exercido uma actividade laboral, nas condições que serão objecto de regulamentos de execução a estabelecer pela Comissão.

4. O disposto no presente artigo não é aplicável aos empregos na administração pública.»

5 Os artigos 3.º e 4.º da Directiva 83/182/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa às isenções fiscais aplicáveis na Comunidade em matéria de importação temporária de certos meios de transporte (JO L 105, p. 59; EE 09 F1 p. 156), têm por objecto a importação temporária de certos meios de transporte para uso particular bem como a importação temporária de veículos de ligeiros para uso profissional. Estas disposições aplicam-se aos particulares que têm o seu domicílio normal num Estado-Membro diferente do da importação do veículo.

Legislação nacional

A legislação nacional em 8 de Abril de 1997 e a respectiva prática administrativa

6 A legislação em vigor no momento da primeira notificação para cumprir enviada pela Comissão, em 8 de Abril de 1997, e do parecer fundamentado por esta emitido em 18 de Maio de 1998 (a seguir «regime inicial»), resultava das disposições do Decreto n.º 592 do Ministério dos Transportes, de 24 de Junho de 1996, relativo ao registo de veículos automóveis (a seguir «Decreto n.º 592»). Esta legislação foi alterada no decurso da fase pré-contenciosa. Manteve-se aplicável após 1 de Julho de 1999, data da entrada em vigor das disposições alteradas, na medida em que estas últimas não sejam aplicáveis.

7 Nos termos do Decreto n.º 592, uma pessoa residente na Dinamarca só tem, em princípio, direito de utilizar na Dinamarca um veículo matriculado neste Estado-Membro e munido de uma placa de matrícula antes da sua utilização, dispondo o § 1 do referido decreto que «[t]odo e qualquer veículo rodoviário automóvel e qualquer tractor, com excepção dos mencionados nos §§ 74 e 75 do Código da Estrada (færdselslov), devem estar matriculados e munidos de uma ou mais placas de matrícula antes da sua utilização».

8 A matrícula de um veículo na Dinamarca está sujeita ao pagamento de um imposto sobre o registo.

9 A utilização na Dinamarca sem matrícula dinamarquesa de um veículo matriculado noutro Estado-Membro pode ser autorizada a título excepcional. Nos termos do § 106 do Decreto n.º 592, esta autorização só é concedida, pelo registo central, se o veículo for principalmente utilizado fora da Dinamarca e se existirem razões especiais para não exigir a matrícula na Dinamarca.

10 Nos termos do § 106, n.º 2, do Decreto n.º 592, esta autorização só é, em princípio, concedida para uma utilização privada. No entanto, por força das disposições derrogatórias do mesmo § 106, é concedida em determinados casos uma autorização para utilizar profissionalmente um veículo matriculado noutro Estado-Membro.

11 No quadro desta regulamentação, a prática administrativa dinamarquesa consistia em não emitir as autorizações pedidas para deslocações comerciais à Dinamarca, nomeadamente, visitas a clientes. Em qualquer caso, não era permitido utilizar veículos de empresa para fins privados, por exemplo, fora do horário de trabalho. No entanto, era em princípio concedida autorização para efectuar, por conta própria do condutor, trajectos de ida e volta entre a fronteira e a residência (principal) na Dinamarca durante os fins-de-semana, férias e feriados.

12 As pessoas que não respeitassem estes limites de utilização dos veículos de empresa incorriam numa multa.

Legislação nacional em vigor a partir de 1 de Julho de 1999 e a respectiva prática administrativa

13 A partir de 1 de Julho de 1999, a lei relativa ao imposto sobre o registo dos veículos automóveis (lov om registreringsafgift af motorkøretøjer, a seguir «lei relativa ao imposto sobre o registo») e o Decreto n.º 916, de 8 de Dezembro de 1997, relativo ao registo e ao controlo técnico dos veículos automóveis, que tinha substituído o Decreto n.º 592, foram alterados e foi adoptado o Decreto n.º 502, de 21 de Junho de 1999, relativo ao imposto sobre o registo dos veículos automóveis (a seguir, no tocante a toda esta legislação, «regime alterado»).

14 Segundo as explicações dadas pelo Governo dinamarquês na audiência, existem duas diferenças fundamentais entre o regime inicial e o regime alterado. Por um lado, nos termos do regime alterado, o veículo matriculado noutro Estado-Membro já não deve estar matriculado com placas dinamarquesas. Por outro, o regime alterado já não prevê o pagamento do valor integral do imposto sobre o registo, mas apenas de uma parcela correspondente à duração da utilização do veículo no território dinamarquês.

15 O § 1, n.os 1 e 2, da lei relativa ao imposto sobre o registo dispõe:

«1. Será cobrado em proveito do Estado um imposto sobre os veículos automóveis que devem ser matriculados nos termos do Código da Estrada [færdselsloven], bem como sobre os reboques e semi-reboques. Este imposto é devido no momento da primeira matrícula deste veículo, salvo disposição em contrário da presente lei.

2. O imposto incide ainda sobre os veículos referidos nos §§ 4 e 5, matriculados no estrangeiro e utilizados por um residente na Dinamarca, nos termos do § 3-A, n.º 6.»

16 Os §§ 4 e 5 da lei relativa ao imposto sobre o registo, evocados no número anterior do presente acórdão, incluem, no essencial, as regras de cálculo do montante do imposto sobre o registo a que estão sujeitas as diferentes categorias de veículos, como os veículos novos, os veículos em segunda mão tributados em função da respectiva idade e os veículos utilitários.

17 O § 3-A da referida lei, que inclui a legislação relativa ao imposto sobre o registo em caso de registo temporário (a seguir «imposto sobre o registo temporário»), dispõe:

«1. As autoridades aduaneiras e fiscais podem, a pedido, autorizar que o pagamento do imposto sobre o registo dos veículos automóveis objecto de registo temporário no país possa ser efectuado nos termos do n.º 2 quando:

1) o veículo pertencer a um estrangeiro e for utilizado pelo seu proprietário durante a sua permanência temporária no país; ou

2) o veículo automóvel pertencer a uma empresa ou a um estabelecimento estável situado no estrangeiro e for colocado à disposição de uma pessoa domiciliada na Dinamarca para uma utilização profissional e privada no país estrangeiro e na Dinamarca quando o trabalho nessa empresa ou estabelecimento estável constitua a actividade principal do trabalhador.

2. O imposto é pago por trimestre, antecipadamente e por referência ao seu início, pelo valor de 3% do imposto à taxa normal. Acresce a este pagamento referente ao início de cada trimestre 1,5% do saldo devido após o pagamento anterior. Quando do primeiro pagamento, um depósito correspondente ao montante do imposto do primeiro trimestre e à cobertura dos eventuais atrasos respeitantes à matrícula é, além disso, pago.

3. O pagamento efectuado nos termos do n.º 1, ponto 2, incumbe a quem colocar o veículo à disposição de uma pessoa com domicílio na Dinamarca. [...]

[...]

6. As disposições dos n.os 1 a 5 são igualmente aplicáveis aos veículos automóveis abrangidos pelo n.º 1, ponto 2), com placa de matrícula estrangeira.

7. No que respeita aos veículos automóveis objecto dos §§ 4 e 5, n.º 1, que um residente na Dinamarca apenas utiliza neste país para executar um trabalho para uma entidade patronal a que se refere o n.º 1, ponto 2), as autoridades aduaneiras e fiscais podem autorizar a sua utilização na Dinamarca mediante o pagamento de um imposto diário. O montante deste imposto é de 60 DKK por dia para os veículos referidos no § 4 e de 30 DKK por dia para os veículos referidos no § 5, n.º 1. Os veículos referidos no § 5, n.º 3, no § 5, n.º 5, ponto 2), e no § 5, n.º 10 [relativos a determinadas categorias de veículos utilitários de determinado peso ou destinados a determinadas utilizações], estão dispensados do pagamento deste imposto quando o residente na Dinamarca só utilizar os referidos veículos neste país para executar um trabalho para uma entidade patronal a que se refere o n.º 1, ponto 2).

[...]

9. O ministro do Tesouro é competente para adoptar as medidas relativas aos pedidos de autorização e aos pagamentos dos impostos e demais encargos objecto dos n.os 1 a 8 anteriores.»

18 Para as pessoas que não cumpram os requisitos fixados no § 3-A, n.º 1, da lei relativa ao imposto sobre o registo, designadamente, o requisito de o emprego constituir a actividade principal do trabalhador, mantém-se aplicável o regime inicial.

19 O novo n.º 4 do § 115 do Decreto n.º 916, que entrou em vigor em 1 de Julho de 1999, dispõe:

«[...] uma pessoa residente na Dinamarca pode conduzir um veículo colocado à sua disposição por uma empresa ou estabelecimento estável situados no estrangeiro com vista a uma utilização profissional ou profissional e privada no referido Estado estrangeiro e na Dinamarca. A actividade profissional na referida empresa ou estabelecimento estável deve constituir a principal profissão do interessado. A utilização do veículo está sujeita à emissão, a pedido, da autorização de pagamento do imposto sobre o registo referente ao veículo pelas autoridades aduaneiras e fiscais nacionais nos termos das disposições decretadas pelo ministro do Tesouro. A autorização deve ser conservada no veículo quando circular na Dinamarca e ser apresentada à polícia a pedido desta.»

20 O § 117, n.º 3, do mesmo decreto prevê que «as autoridades aduaneiras e fiscais nacionais podem, a pedido, conceder uma autorização de pagamento do imposto que incide sobre os veículos sujeitos à obrigação de registo, que sejam matriculados com vista a uma utilização temporalmente limitada na Dinamarca em conformidade com as disposições decretadas pelo ministro do Tesouro, no caso de o veículo pertencer a um estrangeiro e ser por este utilizado na Dinamarca, no decurso de uma permanência limitada no tempo».

21 O capítulo 2 do Decreto n.º 502, que dá execução ao § 3-A, n.º 9, da lei relativa ao imposto sobre o registo, enuncia as regras relativas ao pagamento proporcional do imposto em questão.

22 O § 5, n.os 3 e 6, deste mesmo decreto dispõe:

«3. Todo o residente a quem seja disponibilizado um veículo para fins profissionais e privados por uma empresa ou estabelecimento estável situado no estrangeiro pode, a seu pedido, ser autorizado pelas autoridades aduaneiras e fiscais a pagar o imposto segundo as regras do n.º 1, quando a actividade profissional exercida na referida empresa ou no referido estabelecimento estável constituir a sua actividade principal. Esta autorização só pode ser concedida relativamente a um veículo que deve ser utilizado tanto na Dinamarca como no país em que se situa a empresa ou estabelecimento estável. É concedida segundo as seguintes regras:

1) O veículo deve ser apresentado às autoridades aduaneiras e fiscais nacionais com vista ao cálculo do imposto a pagar.

2) O pedido é acompanhado da prova de que a actividade profissional na empresa estrangeira constitui a actividade principal do residente na Dinamarca.

[...]

6. Quando os veículos circulem na Dinamarca, as autorizações referidas nos n.os 1 e 3 devem encontrar-se a bordo. Uma vinheta emitida pelas autoridades aduaneiras e

fiscais deve ainda ser colocada no pára-brisas de forma visível. Nos motociclos, a vinheta deve ser colocada de forma a ser vista pelos transeuntes.»

23 O § 6, n.º 1, do referido decreto prevê:

«Todo o residente a quem seja disponibilizado um veículo, a que se referem os §§ 4 ou 5, n.º 1, da lei sobre o imposto sobre o registo, para fins profissionais, por uma empresa ou estabelecimento estável situado no estrangeiro pode, a seu pedido, ser autorizado pelas autoridades aduaneiras e fiscais a pagar o imposto diário se a actividade profissional realizada na referida empresa ou estabelecimento estável constituir a sua actividade principal. Ao pedido deve ser junto um certificado que ateste que o emprego na empresa estrangeira constitui a actividade principal do residente.»

24 No que respeita ao imposto diário, o ponto 1.4 da circular n.º 102, de 28 de Junho de 1999, substituída em 2001 pelo guia sobre os impostos indirectos e o guia sobre as regras de determinação da base tributável da administração das alfândegas e dos impostos («Ligningsvejledning», ver circular n.º 172, de 20 de Setembro de 2001), prevê:

«Os veículos sujeitos às disposições relativas ao imposto diário não devem ser destinados a uma utilização privada, e designadamente ao trajecto entre o domicílio e o local de trabalho, a menos que este último trajecto ocorra expressamente no interesse da empresa [...]. No entanto, não se pode considerar que o trajecto normal (diário) de um residente na Dinamarca entre o seu domicílio e o seu local de trabalho ocorra expressamente no interesse da empresa.»

25 A prática administrativa dinamarquesa relativa ao pagamento do imposto trimestral ou diário apresenta-se, segundo o Governo dinamarquês, do seguinte modo:

— Deve ser dirigido à autoridade regional das alfândegas e impostos um pedido por escrito, precisando se diz respeito ao imposto diário ou trimestral.

— A este pedido deve ser junto um certificado relativo à actividade profissional exercida no estrangeiro, precisando as condições de trabalho e certificando, designadamente, que o trabalho realizado constitui a actividade principal do trabalhador.

— O pedido é geralmente tratado em três ou quatro dias a contar da sua apresentação.

— A emissão depende do facto de o veículo ser utilizado tanto no país da entidade patronal como no do trabalhador. Se o veículo for exclusivamente utilizado no país em que reside o trabalhador, não existe actividade transfronteiriça.

— Se o pedido satisfizer os requisitos fixados na lei, designadamente o relativo à actividade principal, a autorização é automaticamente concedida, tanto no tocante ao imposto diário como ao imposto trimestral.

— Quando a autorização de pagamento do imposto trimestral ou diário é concedida, as autoridades fiscais e aduaneiras procedem à emissão das correspondentes vinhetas ao beneficiário.

— A legislação relativa ao imposto diário prevê a emissão de um determinado número de vinhetas nas quais vem inscrito o número de matrícula do veículo. Para que o veículo possa circular na Dinamarca, a entidade patronal ou o trabalhador devem registar a data de circulação numa vinheta. No momento do pagamento do imposto trimestral, é emitida uma vinheta para o prazo de duração da validade da autorização (de dois anos, no máximo). O prazo de validade está indicado nas vinhetas trimestrais. O número da matrícula do veículo é inscrito nas vinhetas. As vinhetas devem ser colocadas no pára-brisas de forma visível.

— No âmbito da emissão das autorizações de pagamento trimestral do imposto, a autoridade regional das alfândegas e dos impostos procede a uma avaliação provisória do valor do veículo. Esta fase do procedimento é comum a todos os veículos objecto de um primeiro registo na Dinamarca, incluindo os veículos novos para os quais um preço não tenha sido declarado ou fixado. Por conseguinte, aplica-se sobretudo aos veículos em segunda mão importados.

— Para esta avaliação, é necessário apresentar o veículo às autoridades locais das alfândegas e impostos. No entanto, não é geralmente necessária uma apresentação física, a avaliação do valor de um veículo de um modelo corrente pode basear-se nos seus documentos.

Fase pré-contenciosa

26 Considerando que o regime inicial não estava em conformidade com as disposições conjugadas dos artigos 5.º do Tratado CE (actual artigo 10.º CE) e 48.º e 59.º do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 39.º CE e 49.º CE), a Comissão deu início ao procedimento por incumprimento.

27 Após ter, por ofício de 8 de Abril de 1997, notificado o Reino da Dinamarca para apresentar as suas observações, a Comissão, em 18 de Maio de 1998, emitiu um parecer fundamentado, convidando esse Estado-Membro a adoptar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento num prazo de dois meses.

28 Numa notificação para cumprir complementar de 14 de Setembro de 1999, a Comissão verificou que o regime alterado era, também ele, incompatível com os artigos 10.º CE, 39.º CE e 49.º CE, por três razões. Em primeiro lugar, a utilização na Dinamarca de veículos de empresa com matrícula estrangeira está dependente da emissão de uma autorização especial. Em segundo lugar, a emissão da referida autorização continua dependente do pagamento de um imposto. Em terceiro lugar, o regime alterado é indevidamente reservado aos residentes na Dinamarca cujo emprego na empresa ou estabelecimento constitua a actividade principal.

29 Na sequência da resposta do Governo dinamarquês, a Comissão, em 26 de Setembro de 2000, emitiu um parecer fundamentado complementar que incidia sobre o regime alterado e convidou o Reino da Dinamarca a tomar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses.

30 Não ficando satisfeita com a resposta do Governo dinamarquês a este parecer fundamentado, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

Quanto à acção

31 A Comissão alega que tanto o regime inicial como o regime alterado (a seguir, em conjunto, «legislação dinamarquesa») entravam a livre circulação dos trabalhadores em violação das disposições conjugadas dos artigos 39.º CE e 10.º CE, sem poderem ser justificados por razões imperiosas de interesse geral.

Quanto ao âmbito de aplicação do artigo 39.º CE

Argumentos das partes

32 A Comissão defende que a legislação dinamarquesa em causa se inclui no âmbito de aplicação do artigo 39.º CE pelo facto de as disposições que regulam o exercício de uma actividade profissional terem igualmente incidência no acesso ao mercado de trabalho.

33 O Governo dinamarquês, apoiado pelo Governo finlandês, responde que essa legislação dinamarquesa não é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 39.º CE uma vez que não entrava em nada o acesso ao mercado de trabalho. O Governo dinamarquês considera que a referida legislação apenas diz respeito às condições de exercício do trabalho. O próprio princípio, segundo o qual um trabalhador, residente na Dinamarca, não pode aí circular livremente numa viatura de empresa com matrícula estrangeira, não é visado pelo artigo 39.º CE.

Apreciação do Tribunal de Justiça

34 A totalidade das disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visa facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade e opõem-se a medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro (acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 94; de 2 de Outubro de 2003, Van Lent, C-232/01, Colect., p. I-11525, n.º 15, e de 29 de Abril de 2004, Weigel, C-387/01, Colect., p. I-4981, n.º 52).

35 Assim, disposições que impedem ou dissuadem um nacional de um Estado-Membro de abandonar o seu país de origem para exercer o seu direito de livre circulação constituem, assim, entraves a essa liberdade, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa (acórdão Bosman, já referido, n.º 96).

36 Todavia, para serem aptas a constituir tais entraves, é necessário que condicionem o acesso dos trabalhadores ao mercado de trabalho (acórdão de 27 de Janeiro de 2000, Graf, C-190/98, Colect., p. I-493, n.º 23).

37 Ora, as modalidades de exercício de uma actividade podem condicionar igualmente o acesso a esta mesma actividade. Por conseguinte, uma legislação que diz respeito às condições de exercício de uma actividade económica pode constituir um entrave à livre circulação na acepção dessa jurisprudência.

38 Daí resulta que a legislação dinamarquesa em causa no presente processo não é, desde logo, excluída do âmbito de aplicação do artigo 39.º CE.

Quanto à existência de restrições à livre circulação dos trabalhadores

Argumentos das partes

39 A Comissão alega que tanto o regime inicial como o regime alterado são contrários à livre circulação dos trabalhadores consagrada no artigo 39.º CE, pelo facto de terem por efeito entravar o direito de os trabalhadores procurarem um emprego noutro Estado-Membro e a liberdade de as entidades patronais com a respectiva sede noutro Estado-Membro contratarem trabalhadores residentes na Dinamarca.

40 O regime inicial proíbe aos residentes na Dinamarca circularem neste país em veículos de empresa com matrícula estrangeira. O entrave resultante do regime alterado consiste na exigência de uma autorização prévia e no pagamento de um imposto equivalente ao pagamento em prestações do montante integral do imposto sobre o registo. A Comissão entende que, tendo em conta a legislação dinamarquesa, empresas com sede noutros Estados-Membros renunciarão a empregar trabalhadores residentes na Dinamarca.

41 O Governo dinamarquês alega que a legislação dinamarquesa não contém uma discriminação em razão da nacionalidade. As normas relativas aos veículos de empresa asseguram a igualdade entre todos os residentes na Dinamarca, independentemente do facto de estarem empregados neste país ou no estrangeiro. As normas do imposto sobre o registo tratam num pé de igualdade os nacionais da Dinamarca ou os estrangeiros que residem e trabalham na Dinamarca e os nacionais da Dinamarca ou estrangeiros que, residindo neste país, trabalham no estrangeiro.

42 O Governo dinamarquês não exclui que, nos casos em que um veículo da empresa é incluído nas condições de trabalho, as normas dinamarquesas relativas ao imposto sobre o registo, consideradas isoladamente, poderão parecer susceptíveis de incitar uma entidade patronal a contratar antes um trabalhador do seu próprio país do que um trabalhador residente na Dinamarca. Opõe-se, no entanto, a esta apreciação isolada, não constituindo os encargos suplementares necessariamente e sempre um obstáculo à contratação de um trabalhador residente na Dinamarca. Quando o veículo da empresa pode ser utilizado para fins privados, este veículo constitui um elemento da remuneração do trabalhador. A entidade patronal pode ter em conta os encargos suplementares associados a essa utilização no momento da determinação das demais condições da contratação, designadamente das condições salariais. Para uma entidade patronal, é o encargo total que o futuro assalariado representa que entra em linha de conta. Este encargo inclui, por exemplo, para além do salário propriamente dito, as contribuições da entidade patronal para os regimes sociais.

43 Segundo o Governo finlandês, o regime fiscal dinamarquês aplicável aos veículos de empresa matriculados no estrangeiro, postos à disposição dos residentes permanentes na Dinamarca, não constitui um entrave à livre circulação dos trabalhadores na acepção do artigo 39.º CE. O veículo que os trabalhadores utilizam livremente é equiparado ao veículo pessoal do trabalhador. O veículo não é objecto de uma utilização temporária, mas permanente.

44 A Comissão responde ao argumento relativo à inexistência de uma discriminação, afirmando que existe uma discriminação manifesta do trabalhador residente na Dinamarca em relação ao trabalhador que reside no estrangeiro no que respeita a uma utilização rigorosamente idêntica, na Dinamarca, de um veículo da empresa com matrícula estrangeira. A legislação dinamarquesa é incompatível com o direito comunitário, na medida em que dissuade uma entidade patronal de contratar um trabalhador residente na Dinamarca para exercer neste mesmo país actividades profissionais com o auxílio de um veículo da empresa com matrícula estrangeira, quando os trabalhadores da mesma empresa, que residem no estrangeiro, podem exercer estas mesmas actividades sem dificuldades. Não se trata de conceder aos residentes na Dinamarca uma posição fiscal mais vantajosa do que a dos seus colegas residentes no estrangeiro. Não é relevante comparar um residente na Dinamarca empregado por uma empresa dinamarquesa com um residente na Dinamarca empregado por uma empresa estrangeira.

Apreciação do Tribunal de Justiça

45 É jurisprudência assente que o artigo 39.º CE proíbe não apenas qualquer discriminação, directa ou indirecta, em razão da nacionalidade, mas também as legislações nacionais que, apesar de serem aplicáveis independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa, impliquem entraves à livre circulação destes (acórdãos já referidos Graf, n.º 18, e Weigel, n.ºs 50 e 51).

46 É evidente que o regime inicial, na medida em que se mantém aplicável, pode dissuadir, devido à obrigação de matricular na Dinamarca uma viatura da empresa disponibilizada ao trabalhador por uma entidade patronal com sede noutro Estado-Membro, esta entidade patronal de contratar um trabalhador residente na Dinamarca para um emprego que não constitua a sua actividade principal e, por conseguinte, entravar o acesso dos residentes na Dinamarca a estes empregos.

47 Relativamente aos trabalhadores residentes na Dinamarca que pretendam exercer a sua actividade principal numa empresa com sede noutro Estado-Membro, o regime alterado entrava igualmente a livre circulação destes trabalhadores, na medida em que lhes impõe encargos suplementares, sob a forma de um imposto sobre o registo temporário.

48 Na medida em que a empresa com sede noutro Estado-Membro suportará estes encargos sem compensação, será dissuadida de contratar um trabalhador residente na Dinamarca relativamente ao qual os encargos serão superiores aos suportados no que respeita a um trabalhador que não resida neste Estado.

49 É certo que, como alega o Governo dinamarquês, a entidade patronal poderá tentar adaptar o salário de um trabalhador residente na Dinamarca de modo a compensar os encargos suplementares em causa. Noutros termos, poderá tentar pagar a este trabalhador um salário inferior ao que paga a um trabalhador que exerce a mesma actividade, mas residente noutro Estado-Membro.

50 Todavia, um trabalhador residente na Dinamarca poderá ser desde logo dissuadido de procurar emprego noutro Estado-Membro, sabendo que se terá que sujeitar a receber um salário inferior ao de um trabalhador em situação comparável e residente neste outro Estado-Membro. Como o Tribunal de Justiça decidiu no n.º 18

do acórdão de 6 de Julho de 1988, Ledoux (127/86, Colect., p. 3741), o facto de um trabalhador ficar prejudicado, no plano das condições de trabalho, relativamente aos seus colegas residentes no país da entidade patronal, afecta directamente o exercício do seu direito de livre circulação no interior da Comunidade.

51 Quanto ao argumento do Governo finlandês de que, no caso dos veículos de empresa de utilização mista matriculados noutro Estado-Membro e colocados à disposição dos residentes dinamarqueses permanentes, não existirá um entrave à livre circulação dos trabalhadores devido ao facto de tais veículos serem equiparados ao veículo pessoal do trabalhador, assenta numa premissa errada. Com efeito, o trabalhador residente na Dinamarca, que pode utilizar um veículo da empresa, não apenas para fins profissionais, mas também para fins privados, não pode dispor do mesmo com a mesma liberdade de que gozaria com a sua viatura privada, cuja utilização não ficaria limitada pelas exigências decorrentes das tarefas profissionais a efectuar.

52 Por conseguinte, há que concluir que a legislação dinamarquesa, tanto na sua versão inicial como na sua versão alterada, constitui uma restrição à livre circulação dos trabalhadores.

53 Tais medidas só podem ser admitidas a título das medidas derrogatórias expressamente previstas no artigo 39.°, n.° 3, CE ou quando prossigam um objectivo legítimo compatível com o Tratado e se justifiquem por razões imperiosas de interesse geral. Mas ainda, em tal caso, é necessário que a sua aplicação seja adequada para garantir a realização do objectivo em causa e não ultrapassasse o necessário para atingir esse objectivo (v., nomeadamente, acórdãos Bosman, já referido, n.° 104, e de 30 de Setembro de 2003, Köbler, C-224/01, Colect., p. I-10239, n.° 77).

Quanto à justificação da restrição à livre circulação dos trabalhadores

Argumentos das partes

54 O Governo dinamarquês, apoiado pelo Governo finlandês, refere que a legislação dinamarquesa é lícita e compatível com o direito comunitário e que a obrigação de matricular é o corolário natural do exercício da competência fiscal. Por conseguinte, é lícito adoptar medidas com vista a garantir a cobrança do imposto sobre o registo, sob reserva de essas medidas não ultrapassarem o que é necessário e apropriado para esse efeito.

55 O Governo dinamarquês alega que o eventual efeito restritivo tanto do regime inicial como do alterado assenta na necessidade de garantir que a sujeição dos residentes dinamarqueses ao imposto sobre o registo não seja de qualquer forma contornada. Na falta destas normas, os residentes dinamarqueses poderiam escapar ao pagamento do imposto, constituindo sociedades ou filiais noutro Estado-Membro, através das quais comprariam e utilizariam na Dinamarca veículos matriculados neste outro Estado-Membro.

56 No que respeita ao regime alterado, o Governo dinamarquês alega que o requisito de uma autorização prévia para o pagamento do imposto sob a forma do imposto diário ou trimestral assenta na necessidade de proceder, *a priori*, a uma apreciação da reunião dos requisitos de aplicação da legislação dinamarquesa, bem como na necessidade de a poder demonstrar *a posteriori*. O procedimento de obtenção da autorização é relativamente simples, na medida em que a autorização é automaticamente concedida a qualquer requerente que cumpra os requisitos impostos.

57 Quanto à obrigação do pagamento de um imposto trimestral ou diário instituída pelo regime alterado, o Governo dinamarquês alega que, no acórdão de 21 de Março de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Colect., p. I-3193), o Tribunal de Justiça admitiu que um imposto sobre o consumo proporcional à duração da matrícula do veículo no Estado em que é utilizado é proporcionado. Acrescenta que, a apreciação do Tribunal de Justiça, de que o imposto em causa nesse processo era ilícito, foi especialmente motivada pelo facto de o montante do imposto não ser proporcional à duração dessa matrícula. O Governo dinamarquês conclui destas declarações que a sua legislação relativa ao imposto sobre o registo, aplicável aos veículos matriculados noutro Estado-Membro, não é incompatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação dos trabalhadores.

58 O Governo dinamarquês alega que o requisito da «actividade principal», que deve estar preenchido para a aplicação do regime alterado, é proporcionado. Existe «actividade principal» quando o residente dinamarquês é empregado por uma empresa estrangeira para exercer uma actividade equivalente a um emprego a tempo inteiro ou quando aufere, no âmbito desta actividade profissional, pelo menos metade dos seus rendimentos.

59 Este requisito tem por objectivo garantir que o trabalhador que beneficia de uma viatura da empresa exerce realmente as suas funções na entidade patronal que lhe fornece o veículo, não sendo suficiente uma relação de trabalho simplesmente formal. Esse requisito é objectivo e facilmente verificável. O Governo dinamarquês acrescenta que, se o regime alterado fosse aplicável a todo e qualquer residente dinamarquês que trabalhasse, a tempo parcial ou inteiro, noutro Estado-Membro, seria bastante mais difícil precaver-se contra os abusos. Entende que, a ser esse o caso, as autoridades policiais ver-se-iam obrigadas a fiscalizar todo e qualquer veículo matriculado no estrangeiro que circulasse na Dinamarca e a cujo volante se encontrasse um residente deste Estado, a fim de verificar se esses condutores exerciam realmente a sua actividade profissional, a tempo inteiro ou parcial, noutro Estado-Membro, método esse que seria inapropriado.

60 A Comissão contesta qualquer justificação. Opõe-se à qualificação do imposto sobre o registo dinamarquês como imposto lícito. Sustenta que a legislação dinamarquesa não é adequada para garantir a realização do objectivo de se poder controlar eficazmente que o veículo é unicamente objecto de uma utilização lícita.

61 Em seu entender, a proibição de utilizar um veículo da sociedade matriculado no estrangeiro sem ter em conta a questão de saber se se trata de uma importação temporária, se o veículo deve ser utilizado simultaneamente na Dinamarca e no Estado em que está legalmente matriculado, e se o veículo regressa regularmente ao Estado da matrícula, nem é apropriada nem é proporcionada à luz da segurança rodoviária. A obrigação geral de obter uma autorização prévia de pagamento do imposto sob a forma de imposto diário ou trimestral introduzida pelo regime alterado é desproporcionada. Tais medidas não podem ser justificadas pela preocupação de lutar contra a fraude fiscal.

62 No que respeita ao procedimento administrativo prévio, a Comissão contesta que se trate de um procedimento simples.

Apreciação do Tribunal de Justiça

— Quanto ao regime inicial

63 Relativamente ao regime inicial, objecto do primeiro travessão dos seus pedidos, a Comissão critica que a legislação e a prática administrativa do Reino da Dinamarca não autorizem os trabalhadores residentes na Dinamarca e que exercem, num Estado-Membro limítrofe, um emprego que não constitui a sua actividade principal a utilização, para fins profissionais e privados, de um veículo da empresa matriculado nesse Estado-Membro limítrofe no qual está estabelecida a empresa da sua entidade patronal.

64 A este respeito, há que recordar que, no âmbito do artigo 39.º CE, deve ser considerado «trabalhador» qualquer pessoa que realize durante um certo tempo, em favor de outra e sob a sua direcção, prestações em contrapartida das quais recebe uma remuneração. Beneficia da livre circulação dos trabalhadores qualquer pessoa que exerça actividades reais e efectivas, com exclusão de actividades de tal maneira reduzidas que se apresentem como puramente marginais e acessórias (v., neste sentido, acórdãos de 3 de Julho de 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Colect., p. 2121, n.^{os} 16 e 17, e de 23 de Março de 2004, Collins, C-138/02, Colect., p. I-2703, n.º 26).

65 De forma a justificar a aplicação do regime inicial aos trabalhadores cuja actividade profissional exercida na empresa estabelecida noutro Estado-Membro não constitui a sua actividade principal, o Governo dinamarquês invoca a prevenção de abusos.

66 Resulta da jurisprudência, nomeadamente do acórdão de 9 de Março de 1999, Centros (C-212/97, Colect., p. I-1459, n.º 24), que um Estado-Membro tem o direito de tomar medidas destinadas a impedir que, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, alguns dos seus nacionais tentem subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional e que os particulares não podem, abusiva ou fraudulentamente, prevalecer-se das normas comunitárias.

67 Todavia, uma presunção geral de abuso não pode assentar na circunstância de um trabalhador residente na Dinamarca que utiliza um veículo da empresa de uma entidade patronal estabelecida noutro Estado-Membro ocupar neste outro Estado um emprego que não constitui a sua actividade principal.

68 Privar, de imediato, estes trabalhadores da possibilidade, oferecida pelo regime alterado, de utilizar na Dinamarca, sem placa de matrícula dinamarquesa, um veículo da empresa matriculado noutro Estado-Membro vai para além do que é necessário para evitar abusos.

69 Por conseguinte, a acção da Comissão é procedente na medida em que se refere ao regime inicial.

— Quanto ao regime alterado

70 No que respeita ao regime alterado, objecto do segundo travessão dos seus pedidos, a Comissão critica o facto de a autorização concedida a um trabalhador residente na Dinamarca para utilizar o veículo matriculado noutro Estado-Membro estar dependente, por um lado, do requisito de a actividade profissional exercida na empresa com sede nesse outro Estado-Membro constituir a actividade principal do trabalhador — problema já tratado acima — e, por outro, do pagamento de um imposto.

71 O requisito de uma autorização prévia para o pagamento deste imposto sob a forma de imposto diário ou trimestral não consta dos pedidos da Comissão. Por conseguinte, não há que analisar as críticas formuladas a este respeito.

72 Há ainda que referir que o presente processo não diz respeito ao funcionamento normal do imposto sobre o registo, mas sim à sua aplicação aos veículos matriculados noutro Estado-Membro por um proprietário aí estabelecido.

73 O Tribunal de Justiça já decidiu, nos acórdãos de 11 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca (C-47/88, Colect., p. I-4509), e de 17 de Junho de 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Colect., p. I-6065, n.º 43), que um imposto como o dinamarquês sobre a matrícula dos veículos automóveis novos não é contrário aos artigos 28.º CE e 90.º CE. Contudo, isto não basta para excluir que o imposto sobre o registo temporário restrinja a liberdade de circulação dos trabalhadores em violação do artigo 39.º CE.

74 Sob reserva de determinadas excepções irrelevantes para o presente caso, a tributação dos veículos automóveis não foi harmonizada. Os Estados-Membros são, portanto, livres de exercer a sua competência fiscal neste domínio, com a condição de o fazerem respeitando o direito comunitário (acórdão Cura Anlagen, já referido, n.º 40).

75 Para determinar quais são os limites impostos pelo artigo 39.º CE ao poder do Reino da Dinamarca de exigir um imposto sobre o registo, há que recordar que o processo que deu origem ao acórdão Cura Anlagen, já referido, apenas dizia respeito à situação criada por um contrato de *leasing* com a duração de três anos, que tinha sido celebrado entre uma sociedade com sede na Áustria e uma sociedade com sede noutro Estado-Membro e que se referia a um veículo destinado a ser essencialmente utilizado na Áustria. No n.º 35 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça observou que não estavam, portanto, em causa contratos de locação simples celebrados por períodos curtos, como o aluguer de um veículo de substituição junto de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro.

76 Quando o veículo de uma sociedade se destina a ser essencialmente utilizado na Dinamarca de forma permanente ou quando é de facto utilizado desta forma, a situação é comparável à que originou o acórdão Cura Anlagen, já referido.

77 Nestas condições, o Reino da Dinamarca pode sujeitar um veículo, disponibilizado a um trabalhador aí residente por uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, a um imposto sobre o registo.

78 Com efeito, nesta situação, o tratamento igual da utilização de um veículo da empresa pelos trabalhadores em questão e os demais residentes no Reino da Dinamarca no que respeita à sujeição a este imposto é legítimo e basta para justificar a restrição à livre circulação dos trabalhadores.

79 Ao invés, não estando preenchidos os requisitos enunciados no n.º 76 do presente acórdão, o vínculo à Dinamarca do veículo da empresa matriculado noutro Estado-Membro é menor, sendo necessária uma outra justificação para a restrição em causa.

80 A este respeito, há que referir que o imposto sobre o registo temporário não pode ser justificado pelo facto de se destinar a impedir a erosão fiscal. Com efeito, é jurisprudência assente que a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de ser invocada para justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental (acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 49).

81 Na medida em que o Governo dinamarquês considera que o regime do imposto sobre o registo temporário se justifica pela preocupação de evitar a evasão fiscal através da utilização de um veículo da empresa matriculado noutro Estado-Membro, há que referir que uma presunção geral de evasão ou de fraude fiscal não pode assentar na circunstância de uma entidade patronal com sede num Estado-Membro diverso da Dinamarca colocar um veículo da empresa à disposição de um trabalhador residente na Dinamarca para fins profissionais, ou até mesmo profissionais e privados. Tal presunção não pode, portanto, justificar uma medida fiscal que viola o exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado.

82 Por conseguinte, a acção da Comissão a respeito do regime alterado é parcialmente procedente.

83 Esta conclusão não é apenas válida para a utilização do veículo da empresa para efeitos profissionais, mas ainda para utilizações privadas com carácter acessório relativamente à utilização profissional (v., neste sentido, acórdão Ledoux, já referido, n.º 18).

Quanto ao artigo 10.º CE

84 Não há que declarar o incumprimento às obrigações gerais contidas nas disposições do artigo 10.º CE que seja distinto dos incumprimentos, anteriormente declarados, às obrigações comunitárias mais específicas que incumbem ao Reino da Dinamarca por força do artigo 39.º CE.

85 Tendo em conta a totalidade das considerações precedentes, há que declarar que, na medida

— em que a sua legislação e a sua prática administrativa não autorizam os trabalhadores residentes na Dinamarca que têm um emprego noutro Estado-Membro, que não constitui a sua actividade principal, a utilizar, para fins profissionais e privados, um veículo da empresa matriculado nesse outro Estado-Membro em que tem a sede a empresa da sua entidade patronal, e

— em que a sua legislação e a sua prática administrativa apenas autorizam os trabalhadores residentes na Dinamarca e empregados noutro Estado-Membro a utilizar, para fins quer profissionais, quer profissionais e privados, um veículo da empresa matriculado nesse outro Estado-Membro onde a entidade patronal tem a sua sede social ou o seu estabelecimento principal, veículo que não se destina a ser utilizado essencialmente na Dinamarca a título permanente nem, de facto, é utilizado deste modo, na condição de o emprego nessa entidade patronal constituir a sua actividade principal e de ser pago um imposto para esse efeito,

o Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 39.º CE, e julgar improcedente a acção quanto ao mais.

Quanto às despesas

86 Por força do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Todavia, nos termos do artigo 69.º, n.º 3, primeiro parágrafo, deste regulamento, o Tribunal de Justiça pode decidir que cada uma das partes suporte as suas próprias despesas se as partes forem vencidas, respectivamente, no que respeita a um ou mais fundamentos. Tendo a Comissão e o Reino da Dinamarca sido parcialmente vencidos, há que condená-los a suportar as suas próprias despesas. Nos termos do artigo 69.º, n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo regulamento, a República da Finlândia, interveniente no litígio, suportará as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) decide:

1) **Na medida**

— **em que a sua legislação e a sua prática administrativa não autorizam os trabalhadores residentes na Dinamarca que têm um emprego noutro Estado-Membro, que não constitui a sua actividade principal, a utilizar, para fins profissionais e privados, um veículo da empresa matriculado nesse outro Estado-Membro em que tem a sede a empresa da sua entidade patronal, e**

— **em que a sua legislação e a sua prática administrativa apenas autorizam os trabalhadores residentes na Dinamarca e empregados noutro Estado-**

-Membro a utilizar, para fins quer profissionais, quer profissionais e privados, um veículo da empresa matriculado nesse outro Estado-Membro onde a entidade patronal tem a sua sede social ou o seu estabelecimento principal, veículo que não se destina a ser utilizado essencialmente na Dinamarca a título permanente nem, de facto, é utilizado deste modo, na condição de o emprego nessa entidade patronal constituir a sua actividade principal e de ser pago um imposto para esse efeito,

o Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 39.º CE.

2) A acção é julgada improcedente quanto ao mais.

3) Cada parte suportará as suas próprias despesas.

4) A República da Finlândia suportará as suas próprias despesas.

Assinaturas