Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 2 de marzo de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Artículo 45 TFUE — Reglamento (UE) n.º 492/2011 — Artículo 7 — Igualdad de trato — Trabajador fronterizo que es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en el Estado miembro de residencia — Indemnización abonada por el Estado miembro de empleo en caso de insolvencia del empresario — Métodos de cálculo de la indemnización por insolvencia — Toma en consideración ficticia del impuesto sobre la renta del Estado miembro de empleo — Indemnización por insolvencia inferior a la retribución neta anterior — Convenio bilateral para la prevención de la doble imposición»

En el asunto C-496/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Tribunal Regional de Seguridad Social de Renania-Palatinado, Maguncia, Alemania), mediante resolución de 23 de julio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de septiembre de 2015, en el procedimiento entre

Alphonse Eschenbrenner

y

Bundesagentur für Arbeit,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, el Sr. A. Rosas (Ponente), la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de julio de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Bundesagentur für Arbeit, por el Sr. B. Klug, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y A. Lippstreu, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Kellerbauer, M. Wasmeier y D. Martin, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 45 TFUE y 7 del Reglamento (UE) n.º 492/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión (DO 2011, L 141, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre el Sr. Alphonse Eschenbrenner, nacional francés residente en Francia y que trabaja en Alemania, y la Bundesagentur für Arbeit (Agencia Federal de Empleo, Alemania; en lo sucesivo, «Agencia»), en relación con la toma en consideración ficticia del impuesto sobre la renta alemán al determinar el importe de la indemnización por insolvencia concedida a dicho trabajador.

Marco jurídico

Derecho internacional

3 Con arreglo al artículo 13 del Convenio de 21 de julio de 1959, celebrado entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y por el que se establecen normas sobre el auxilio administrativo y jurídico recíproco en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio, así como en materia del impuesto sobre actividades económicas y de impuestos sobre bienes inmuebles, en su versión modificada (en lo sucesivo, «Convenio franco-alemán»):

«(1) Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, los rendimientos de un trabajo asalariado sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que se ejerza la actividad personal que genere dichos ingresos. En particular, se considerarán como rendimientos procedentes de un trabajo asalariado los sueldos, retribuciones, salarios, gratificaciones u otros emolumentos, así como todos los beneficios análogos abonados o concedidos por personas distintas de las enumeradas en el artículo 14.

[…]

(5) a) Como excepción [al apartado 1], los rendimientos del trabajo asalariado de las personas que trabajen en la zona fronteriza de un Estado contratante y que tengan su domicilio permanente en la zona fronteriza del otro Estado contratante, al que regresan normalmente cada día, sólo estarán sujetas a imposición en este otro Estado;

[…]»

4 El artículo 14 de dicho Convenio dispone:

«(1) Los sueldos, salarios y retribuciones análogas así como las pensiones de jubilación pagadas por uno de los Estados contratantes, por un Land o por una persona jurídica de Derecho público de este Estado o Land a personas físicas residentes en el otro Estado en contraprestación de servicios administrativos o militares, actuales o anteriores, sólo quedarán sometidas a imposición en el primer Estado.

(2) Lo dispuesto en el apartado 1, primera frase, se aplicará asimismo:

1. A las cantidades abonadas en concepto de cuotas de la seguridad social;

[…]»

Derecho de la Unión

Reglamento n.º 492/20011

5 El capítulo I del Reglamento n.º 492/2011 lleva por título «Del empleo, de la igualdad de trato y de la familia de los trabajadores». Dentro de su sección 2, rubricada «Del ejercicio del empleo y de la igualdad de trato», el artículo 7 establece lo siguiente:

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, por cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.

2. Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

[…]»

Directiva 2008/94/CE

6 En el capítulo I, rubricado «Ámbito de aplicación y definiciones», de la Directiva 2008/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario (DO 2008, L 283, p. 36), el artículo 1, apartado 1, dispone lo siguiente:

«La presente Directiva se aplicará a los créditos en favor de los trabajadores asalariados, derivados de contratos de trabajo o de relaciones laborales, frente a empresarios que se encuentren en estado de insolvencia, en el sentido del artículo 2, apartado 1.»

7 El artículo 2, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva señala:

«La presente Directiva no afectará al derecho nacional en lo que se refiere a la definición de los términos “trabajador asalariado”, “empresario”, “remuneración”, “derecho adquirido” y “derecho en vías de adquisición”.»

8 Dentro del capítulo II de la misma Directiva, rubricado «Disposiciones relativas a las instituciones de garantía», su artículo 3 está redactado en los siguientes términos:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias a fin de que las instituciones de garantía aseguren, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4, el pago de los créditos impagados de los trabajadores asalariados que resulten de los contratos de trabajo o de relaciones laborales, incluidas las indemnizaciones debidas al término de la relación laboral, cuando así lo disponga el Derecho interno.

Los créditos tenidos en cuenta por la institución de garantía serán las remuneraciones impagadas correspondientes a un período situado antes o, en su caso, después de una fecha determinada por los Estados miembros, o antes y después de la misma.»

9 En el mismo capítulo, el artículo 4 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros tendrán la facultad de limitar la obligación de pago de las instituciones de garantía prevista en el artículo 3.

2. Cuando los Estados miembros hagan uso de la facultad prevista en el apartado 1, establecerán la duración del período que dé lugar al pago de los créditos impagados por la institución de garantía. Esa duración no podrá, sin embargo, ser inferior a un período correspondiente a la remuneración de los tres últimos meses de la relación laboral situados antes y/o después de la fecha contemplada en el artículo 3, párrafo segundo.

[…]

3. Los Estados miembros podrán establecer límites a los pagos efectuados por la institución de garantía. Esos límites no podrán ser inferiores a un umbral socialmente compatible con el objetivo social de la presente Directiva.

[…]»

Legislación alemana

10 El artículo 3, apartado 2, letra b), de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta) exime la indemnización por insolvencia del impuesto sobre la renta.

11 El artículo 165, rubricado «Derechos» —que aparece en el libro III, bajo el título «Fomento del empleo»—, del Sozialgesetzbuch (Código de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «SGB III») señala lo siguiente en su apartado 1, primera frase:

«Los trabajadores tienen derecho a la indemnización por insolvencia si están empleados en el territorio nacional y, al devenir su empresa insolvente, aún tenían créditos salariales pendientes de pago correspondientes a los tres últimos meses de la relación laboral.»

12 Con arreglo al artículo 167 del SGB III, rubricado «Cuantía»:

«(1) La cuantía de la indemnización por insolvencia que ha de pagarse equivale a la retribución neta, que es el resultado de detraer las retenciones legales del salario bruto, limitado en el importe mensual máximo de las cotizaciones previsto en el artículo 341, apartado 4, del SGB III.

(2) Cuando el trabajador por cuenta ajena

[…]

2. no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en el territorio nacional ni, conforme a las disposiciones que le son aplicables, debe tributar por la indemnización por insolvencia,

deberán deducirse de la remuneración los impuestos que se hubieran retenido sobre esta retribución si el trabajador hubiera sido sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en el territorio nacional.»

13 La primera frase del artículo 169 del SGB III, rubricado «Subrogación», es del siguiente tenor:

«Los créditos salariales que fundamentan el derecho a una indemnización por insolvencia se transmitirán por subrogación a [la Agencia] cuando se solicite una indemnización por insolvencia.»

Hechos, litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 El Sr. Eschenbrenner, de nacionalidad francesa, reside en Rahling (Francia), cerca de la frontera alemana. Desde el año 1996, trabajaba como chófer en la empresa Philipp's Reisen, situada en Pirmasens (Alemania). De acuerdo con una certificación emitida por el jefe de la oficina tributaria francesa competente, el Sr. Eschenbrenner cumplía, debido a ese empleo, los requisitos necesarios para tener la consideración de trabajador fronterizo a efectos del artículo 13, apartado 5, letra a), del Convenio fiscal franco-alemán y, por consiguiente, el salario que cobraba en Alemania estaba sujeto, con arreglo a dicho Convenio, a tributación en Francia.

15 El 29 de junio de 2012 se inició un procedimiento de insolvencia contra la empresa Philipp's Reisen. Si bien la citada empresa pagó íntegramente los salarios y retribuciones hasta el mes de marzo de 2012, el Sr. Eschenbrenner tenía contra ella, en la fecha de inicio de dicho procedimiento de insolvencia, un crédito que ascendía a 5 571,88 euros en concepto de la remuneración devengada por él entre los meses de abril y junio de 2012.

16 Por estos créditos salariales pendientes de pago, el Sr. Eschenbrenner solicitó, el 13 de julio de 2012, el abono de una indemnización por insolvencia. Para calcular la cuantía de la indemnización, la Agencia dedujo de la remuneración bruta del Sr. Eschenbrenner la suma de 3 550,24 euros concedida por el administrador provisional en concepto de prefinanciación por el período comprendido entre el 1 de abril y el 28 de junio de 2012, además de un importe correspondiente a las cotizaciones sociales y un anticipo en concepto de nota de gastos, anticipo que había obtenido para el mes de abril. Asimismo, dicha autoridad, en virtud de lo dispuesto en el artículo 167, apartado 2, del SGB III, dedujo de esa remuneración un importe correspondiente al impuesto sobre la renta, liquidado de conformidad con el Derecho alemán, que ascendía, respecto a los tres meses en cuestión, a 185 euros, 175 euros y 173 euros. Finalmente, mediante resolución de 18 de julio de 2012, se abonó al Sr. Eschenbrenner un importe total de 356,77 euros en concepto de dicha indemnización.

17 En su reclamación contra esa resolución, el Sr. Eschenbrenner afirmó, en esencia, que la toma en consideración del impuesto al tipo de gravamen aplicable en Alemania, al calcular la indemnización por insolvencia, era discriminatoria y, por lo tanto, contraria al Derecho de la Unión, pues él no era sujeto pasivo del impuesto en Alemania. Mediante resolución de 18 de septiembre de 2012, la Agencia desestimó la reclamación.

18 El Sr. Eschenbrenner interpuso recurso contra la resolución de la Agencia, en el que alegaba que el método de cálculo de la indemnización por insolvencia era incompatible con el Derecho de la Unión, ya que no permitía a los trabajadores transfronterizos, como el Sr. Eschenbrenner, obtener una indemnización por insolvencia equivalente a su remuneración neta anterior. En su opinión, a diferencia de las personas que trabajan y residen en Alemania, el importe de dicha indemnización para los trabajadores fronterizos es inferior a su remuneración neta anterior debido, en especial, a las diferencias entre los tipos impositivos aplicables en Alemania y en Francia. Tras la desestimación de su recurso por parte del Sozialgericht Speyer (Tribunal de Seguridad Social de Espira, Alemania), el Sr. Eschenbrenner presentó recurso de apelación ante el Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Tribunal Regional de Seguridad Social de Renania-Palatinado, Maguncia, Alemania).

19 Ese órgano jurisdiccional considera que la pretensión del Sr. Eschenbrenner no puede prosperar a no ser que la exigencia de igualdad de trato con los trabajadores alemanes, tal como la establece el Derecho de la Unión, excluya la toma en consideración, con carácter ficticio, del impuesto alemán sobre la renta, de conformidad con el artículo 167, apartado 2, del SGB III, al calcular el importe de la indemnización por insolvencia. Al tiempo que declara que la indemnización por insolvencia es una ventaja social a efectos de lo dispuesto en el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011, el tribunal remitente señala que, en virtud de este precepto, los trabajadores fronterizos no pueden ser tratados de forma diferente respecto a los trabajadores nacionales por razón de su nacionalidad y deben, en particular, gozar de los mismos beneficios sociales y fiscales que estos últimos.

20 A este respecto, entiende que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la deducción ficticia del impuesto alemán sobre la renta era una discriminación indirecta, por una parte, en el contexto del cálculo del importe de la ayuda complementaria transitoria en favor de los antiguos empleados civiles de las fuerzas aliadas en Alemania (sentencia de 16 de septiembre de 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537) y, por otra parte, con ocasión del cálculo del importe de los incrementos salariales abonados a los trabajadores empleados en un régimen de trabajo a tiempo parcial con carácter previo a su jubilación (sentencia de 28 de junio de 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

21 Al parecer, a diferencia de las situaciones de que se trata en esos dos asuntos, el artículo 167, apartado 2, del SGB III no implica, de hecho, una doble imposición en las circunstancias de que se trata en el litigio principal, dado que la indemnización por insolvencia, con arreglo al artículo 14, apartado 2, punto 1, del Convenio fiscal franco-alemán, tributa en el Estado que concede esa indemnización, que esta indemnización está exenta del impuesto en Alemania, de conformidad con el artículo 3, apartado 2, letra b), de la Ley del impuesto sobre la renta, y puesto que, por consiguiente, únicamente el impuesto que se habría devengado en Alemania se toma en consideración, con carácter ficticio, al calcular la indemnización por insolvencia.

22 No obstante, el tribunal remitente considera que el importe de la indemnización por insolvencia, en principio, debe ser igual a la remuneración neta anterior del trabajador. Pues bien, aun cuando, con arreglo al método de cálculo establecido en el artículo 167, apartado 2, del SGB III, los trabajadores fronterizos se encuentran en una situación idéntica a la de las personas que residen y trabajan en Alemania por cuanto se refiere al importe de la indemnización por insolvencia obtenida, dicho método, precisamente, no permite a los trabajadores fronterizos conseguir una compensación igual a su remuneración neta anterior.

23 El tribunal remitente se pregunta, además, si un resultado como ese es compatible con la Directiva 2008/94. Al remitirse, en particular, a las sentencias de 4 de marzo de 2004, Barsotti y otros (C-19/01, C-50/01 y C-84/01, EU:C:2004:119) y de 17 de noviembre de 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751), dicho tribunal considera que si esta Directiva permite a los Estados miembros asignar umbrales a los pagos efectuados por la institución de garantía, establece, no obstante, la compensación íntegra de los créditos salariales pendientes de pago inferiores a dichos umbrales. Pues bien, en las circunstancias del presente asunto, entiende que el resultado de aplicar la legislación en cuestión sería que los créditos salariales pendientes de pago no serían compensados íntegramente.

24 Dicho tribunal precisa asimismo que, contrariamente a lo que expuso el juez de primera instancia en su resolución, no resulta evidente que el Sr. Eschenbrenner disponga, en virtud del Derecho alemán, de la posibilidad de alegar ante su empresario un crédito correspondiente a la diferencia entre el importe de la indemnización por insolvencia, calculada de acuerdo con el artículo 167, apartado 2, del SGB III, y el de su salario bruto anterior.

25 En estas circunstancias, el Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Tribunal Regional de Seguridad Social de Renania-Palatinado, Maguncia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con las disposiciones del Derecho primario y/o derivado de la Unión Europea [en particular, con el artículo 45 TFUE y el artículo 7 del Reglamento (UE) n.º 492/2011] que, en el caso de un trabajador inicialmente empleado en Alemania, que reside en otro Estado miembro, que no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en Alemania y que, conforme a las disposiciones que le son aplicables, no debe tributar por la indemnización por insolvencia, al incurrir su empresario en insolvencia, se deduzca de modo ficticio, del salario pertinente para el cálculo de la indemnización por insolvencia que le corresponde, el impuesto que habría sido recaudado sobre el salario si el trabajador hubiera sido sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en Alemania, cuando ya no pueda invocar frente al empresario el crédito correspondiente al salario bruto restante?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿existiría compatibilidad con las disposiciones del Derecho primario y/o derivado de la Unión Europea si el trabajador que se encuentra en la situación antes descrita sí pudiera invocar frente al empresario el crédito correspondiente al salario bruto restante?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

26 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si en circunstancias como las del litigio principal el artículo 45 TFUE y el artículo 7 del Reglamento n.º 492/11 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que el importe de la indemnización por insolvencia, concedida por un Estado miembro a un trabajador fronterizo que no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en dicho Estado ni debe tributar por esa indemnización, se determine deduciendo de la remuneración que sirve de base para calcular dicha indemnización el impuesto sobre la renta, tal como se aplica en el citado Estado, con el resultado de que ese trabajador fronterizo no recibe, contrariamente a las personas que residen y trabajan en ese mismo Estado, una indemnización coincidente con su remuneración neta anterior. Asimismo, el mencionado tribunal se pregunta sobre las repercusiones, a efectos de este análisis, del hecho de que ese trabajador fronterizo no pueda invocar ante su empresario el crédito correspondiente a la parte de su salario bruto anterior que no cobró a causa de esta deducción.

27 Con carácter preliminar, procede explicar el tratamiento fiscal de la indemnización por insolvencia en el caso de los trabajadores fronterizos, como el Sr. Eschenbrenner.

28 Según el tribunal remitente, no hay duda de que, de conformidad con el artículo 14, apartado 2, punto 1, del Convenio fiscal franco-alemán, la facultad de establecer ventajas sociales otorgadas por las autoridades competentes de la República Federal de Alemania, como la indemnización por insolvencia de que se trata, corresponde a dicho Estado. Asimismo, se desprende de la resolución de remisión que, en este caso, el Sr. Eschenbrenner, de hecho, no está obligado a tributar en Francia por la percepción de dicha indemnización por insolvencia.

29 Por lo demás, la legislación tributaria alemana también exime la indemnización por insolvencia del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 3, apartado 2, letra b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

30 En consecuencia, la concesión de la indemnización por insolvencia en las circunstancias en cuestión en el litigio principal no está sujeta a doble imposición ni tampoco al impuesto sobre la renta alemán en sentido formal. En cambio, está sujeta a la toma en consideración ficticia del impuesto que se habría recaudado por retención sobre el salario del Sr. Eschenbrenner en el supuesto de que, durante el período anterior a la insolvencia de su empresario, dicho trabajador hubiera sido sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en Alemania.

31 A este respecto, las circunstancias del litigio principal se distinguen de las relacionadas con los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 16 de septiembre de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) y de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), que cita el tribunal remitente, y que se referían a situaciones en que las prestaciones en cuestión estaban efectivamente sujetas al impuesto en dos Estados miembros. En efecto, a diferencia de la situación de que se trata en el litigio principal, la facultad de someter a tributación las prestaciones en cuestión en los asuntos que dieron lugar a estas últimas sentencias correspondía, en virtud del Convenio fiscal franco-alemán, a un Estado miembro,

en tanto que dichas prestaciones estaban sujetas a una deducción fiscal ficticia en el otro Estado miembro (véanse las sentencias de 16 de septiembre de 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, apartados 11 y 24, y de 28 de junio de 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, apartado 34).

32 Asimismo, respecto al principio de igualdad de trato, el artículo 45 TFUE, apartado 2, dispone que la libre circulación de los trabajadores 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. Lo dispuesto en este artículo se concreta en el artículo 7, apartado 2, del Reglamento n.º 492/2011, que precisa que el trabajador nacional de un Estado miembro, en el territorio de otros Estados miembros, se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

33 Debe señalarse que el método de cálculo enunciado en el artículo 167, apartado 2, del SGB III no establece un trato diferenciado por razón de la nacionalidad de los trabajadores afectados, puesto que la distinción entre los distintos tipos de trabajadores depende, en particular, de si el trabajador es o no sujeto pasivo del impuesto en Alemania.

34 Sin embargo, el Sr. Eschenbrenner alega ante el tribunal remitente, en esencia, que el artículo 167, apartado 2, del SGB III, sin ser una discriminación directa por razón de la nacionalidad, le perjudica de hecho respecto a la situación de las personas que trabajan y residen en Alemania y reciben la misma indemnización.

35 A este respecto, debe recordarse que el principio de igualdad de trato, establecido tanto en el artículo 45 TFUE como en el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011, prohíbe no sólo las discriminaciones manifiestas, basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de diciembre de 2016, Bragança Linares Verruga y otros, C-238/15, EU:C:2016:949, apartado 41, y la jurisprudencia citada).

36 A menos que esté justificada objetivamente y sea proporcionada al objetivo perseguido, una disposición de Derecho nacional, pese a que sea indistintamente aplicable en función de la nacionalidad, debe considerarse indirectamente discriminatoria cuando, por su propia naturaleza, pueda afectar más a los trabajadores migrantes que a los trabajadores nacionales e implique, por consiguiente, el riesgo de perjudicar, en particular, a los primeros (sentencia de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, apartado 26 y jurisprudencia citada).

37 Con objeto de averiguar si el método de cálculo de la indemnización por insolvencia, establecido en el artículo 167, apartado 2, del SGB III, implica una diferencia de trato contraria a lo dispuesto en el artículo 45 TFUE y en el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011, debe examinarse, en consecuencia, si un trabajador fronterizo como el Sr. Eschenbrenner resulta perjudicado respecto a una persona que trabaja y reside en Alemania, siendo iguales las demás circunstancias.

38 Según el tribunal remitente, las personas que trabajan y residen en Alemania perciben, de conformidad con el artículo 167, apartado 1, del SGB III, un importe de la indemnización por insolvencia que corresponde, en principio, a su remuneración neta anterior.

39 En cambio, en el caso de los trabajadores fronterizos no sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania, como el Sr. Eschenbrenner, el método para calcular el importe aplicable de la indemnización por insolvencia se establece en el artículo 167, apartado 2, del SGB III, con arreglo al cual procede deducir de la remuneración anterior del trabajador los impuestos que se habrían recaudado sobre ella si el trabajador hubiera tributado por el impuesto sobre la renta en Alemania.

40 Pues bien, de acuerdo con el Convenio fiscal franco-alemán, cuando este trabajador estaba activo, la remuneración del Sr. Eschenbrenner estaba sujeta al impuesto sobre la renta en Francia, y el tipo impositivo aplicable en ese Estado miembro, en la fecha de los hechos del asunto principal, era inferior al aplicable en Alemania. Por lo tanto, en el caso de este trabajador fronterizo, el método de cálculo mencionado en el apartado anterior condujo, necesariamente, a que la indemnización por insolvencia que cobró no correspondiera a su remuneración neta anterior.

41 Respecto a la compatibilidad de ese resultado con el artículo 45 TFUE y el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011, procede recordar, como se ha declarado en el apartado 28 de la presente sentencia, que, en este caso, la facultad de someter la indemnización por insolvencia al impuesto corresponde, de acuerdo con el Convenio fiscal franco-alemán, a la República Federal de Alemania. El hecho de que ese Estado haya eximido dicha indemnización del pago del impuesto, al tiempo que establece para el cálculo de su importe una retención correspondiente al impuesto sobre la renta al tipo de imposición vigente en ese mismo Estado, no altera en modo alguno la conclusión de que la normativa nacional debatida en el litigio principal, en esencia, se fundamenta en el ejercicio de la potestad tributaria de dicho Estado.

42 En efecto, como explicó el Gobierno alemán en la vista, dicha exención y la retención ficticia se establecen especialmente con objeto de evitar, a la vista del número de solicitudes de dicha indemnización en caso de insolvencia de la empresa, un procedimiento tributario en dos etapas consistente, en un primer momento, en tener en cuenta el importe bruto de las remuneraciones a efectos de calcular dicha indemnización y, en un segundo momento, en someter a tributación por el impuesto sobre la renta la indemnización por insolvencia.

43 Asimismo, aun cuando el método para calcular el importe de la indemnización por insolvencia de los trabajadores fronterizos, como el Sr. Eschenbrenner, se establece en el artículo 167, apartado 2, del SGB III, es decir, en una norma del Derecho social, no es menos cierto que dicha norma remite al impuesto sobre la renta y que establece que éste ha de tomarse en consideración para calcular el importe de la indemnización.

44 De ello se desprende que el efecto de esta legislación nacional en materia de libre circulación de los trabajadores debe apreciarse teniendo en cuanta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las medidas fiscales.

45 Si bien es cierto que los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (véase la sentencia de 23 de febrero de 2016, Comisión/Hungría, C-179/14, EU:C:2016:108, apartado 171 y jurisprudencia citada), se desprende sin embargo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el Derecho de la Unión no impide que se produzcan consecuencias desfavorables para la libre circulación de los trabajadores derivadas de las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, apartados 47 y 53).

46 Por lo tanto, habida cuenta de las disparidades normativas entre los Estados miembros en esta materia, la decisión de un trabajador de invocar su libertad de circulación de acuerdo, en particular, con el artículo 45 TFUE puede, según los casos, resultar más o menos ventajosa o desfavorable para dicho trabajador en el ámbito fiscal (véanse, por analogía, en lo que se refiere, respectivamente, al principio de no discriminación, las sentencias de 15 de julio de 2004, Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, apartado 34, y de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, apartado 45; a la libertad de establecimiento, las sentencias de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, apartado 51, y de 28 de febrero de 2008, Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, apartado 43; y a la libre circulación de capitales, la sentencia de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 80).

47 En el caso de autos, si bien la indemnización por insolvencia cobrada por el Sr. Eschenbrenner es inferior a la remuneración neta que percibía antes de que se produjera la insolvencia de su empresario, esta consecuencia desfavorable se debe únicamente a que el tipo impositivo aplicable en el Estado miembro que concede la indemnización por insolvencia y está facultado para someter a tributación dicha indemnización era, en la fecha en que se fijó el importe de esa indemnización, más elevado que el aplicado por el Estado miembro en que dicho trabajador residía cuando estaba activo.

48 Por otra parte, la incidencia de las distintas legislaciones fiscales, como las debatidas en el litigio principal, en el importe de la indemnización por insolvencia que recibe un trabajador fronterizo como el Sr. Eschenbrenner tiene cierto carácter aleatorio, pues depende de las particularidades de cada caso concreto. En efecto, dicho importe puede ser mayor o menor que la remuneración neta anterior del citado trabajador, dependiendo de la cuantía del tipo impositivo vigente en los Estados de que se trate.

49 Consiguientemente, en la medida en que la consecuencia desfavorable en cuestión en el litigio principal se deriva únicamente de las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros de que se trata, el artículo 45 TFUE y el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011 no se oponen a una legislación como la debatida en el dicho litigio principal.

50 Esta conclusión no queda desvirtuada por las consideraciones referentes a la Directiva 2008/94 efectuadas por el tribunal remitente.

51 De acuerdo con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/94, esta norma se aplica a los créditos en favor de los trabajadores asalariados, derivados de contratos de trabajo o de relaciones laborales, frente a empresarios que se encuentren en estado de insolvencia.

52 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esa Directiva persigue una finalidad social que consiste en garantizar a todos los trabajadores asalariados un mínimo de protección a escala de la Unión en caso del insolvencia del empresario, mediante el pago de los créditos impagados que resulten de contratos o de relaciones laborales y que se refieran a la retribución correspondiente a un período determinado (véase la sentencia de 17 de noviembre de 2011, van Ardennen, C-435/10, EU:C:2011:751, apartado 27 y jurisprudencia citada, además de, en este sentido, la sentencia de 24 de noviembre de 2016, Webb-Sämann, C-454/15, EU:C:2016:891, apartados 32 y 35).

53 Por lo tanto, los Estados miembros —con el límite de un umbral que pueden establecer para la garantía de pago de los créditos impagados— están obligados a garantizar el pago íntegro de dichos créditos (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2004, Barsotti y otros, C-19/01, C-50/01 y C-84/01, EU:C:2004:119, apartado 36).

54 No obstante, si bien las instituciones de garantía deben, por lo tanto, hacerse cargo de las citadas retribuciones pendientes de pago, concretamente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la Directiva 2008/94, corresponde al Derecho nacional precisar el término «retribución» y definir su contenido, de conformidad con el artículo 2, apartado 2, de dicha Directiva (véase la sentencia de 16 de julio de 2009, Visciano, C-69/08, EU:C:2009:468, apartado 28 y jurisprudencia citada).

55 Por consiguiente, es el Derecho nacional de los Estados miembros el que debe precisar el tratamiento fiscal de las retribuciones pendientes de pago cuando se hacen cargo de ellas las instituciones de garantía con arreglo a la Directiva 2008/94. El régimen así precisado, sin embargo, no puede menoscabar la finalidad social de dicha Directiva —recordada en el apartado 52 de esta sentencia— ni, con carácter más general, la observancia del Derecho de la Unión.

56 Se desprende de lo anterior que la Directiva 2008/94 no exige que los Estados miembros garanticen al trabajador una compensación, en caso de insolvencia del empresario, hasta el nivel de la remuneración bruta anterior de dicho trabajador, incluida, en concreto, la parte de esa remuneración correspondiente al impuesto.

57 En estas circunstancias, cabe entender que la Directiva 2008/94 tampoco exige que el trabajador posea frente a su empresario un crédito por la parte de su salario bruto anterior correspondiente al impuesto, no incluida en la indemnización por insolvencia que se conceda.

58 Asimismo, esta circunstancia no influye en la respuesta que ha de darse al tribunal remitente acerca de la compatibilidad de la legislación nacional con el artículo 45 TFUE, en relación con el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011. En efecto, estas dos normas no exigen que un trabajador fronterizo como el Sr. Eschenbrenner cobre una indemnización por insolvencia que corresponda a su salario bruto anterior, como se desprende de la conclusión resultante del apartado 49 de la presente sentencia y, en consecuencia, tampoco prescriben que dicho trabajador posea, en circunstancias como las del litigio principal, un crédito frente a su empresario que corresponda a la parte de su salario bruto anterior no incluida en la indemnización por insolvencia concedida.

59 Por cuanto antecede, procede responder a la primera cuestión que el artículo 45 TFUE y el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, el importe de la indemnización por insolvencia, concedida por un Estado miembro a un trabajador fronterizo que no es sujeto pasivo del impuesto en dicho Estado sobre la renta ni debe tributar por dicha indemnización por insolvencia, se determine deduciendo de la remuneración que sirve de base para calcular dicha indemnización el impuesto sobre la renta, tal como se aplica en dicho Estado, con el resultado de que ese trabajador fronterizo no reciba, contrariamente a las personas que residen y trabajan en ese mismo Estado, una indemnización que corresponda a su remuneración neta anterior. El hecho de que ese trabajador no posea frente al empresario un crédito correspondiente a la parte de su salario bruto anterior que no ha cobrado debido a esa deducción carece de relevancia a este respecto.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

60 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

Costas

61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 45 TFUE y el artículo 7 del Reglamento (UE) n.º 492/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, el importe de la indemnización por insolvencia, concedida por un Estado miembro a un trabajador fronterizo que no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en dicho Estado ni debe tributar por dicha indemnización por insolvencia, se determine deduciendo de la remuneración que sirve de base para calcular dicha indemnización el impuesto sobre la renta, tal como se aplica en dicho Estado, con el resultado de que ese trabajador fronterizo no reciba, contrariamente a las personas que residen y trabajan en ese mismo Estado,

una indemnización que corresponda a su remuneración neta anterior. El hecho de que ese trabajador no posea frente al empresario un crédito correspondiente a la parte de su salario bruto anterior que no ha cobrado debido a esa deducción carece de relevancia a este respecto.

Firmas