Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 7 de septiembre de 2016 [1]

Asunto C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
contra
Bundesagentur für Arbeit

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Regional de Seguridad Social de Renania-Palatinado, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Artículo 45 TFUE — Reglamento (UE) n.º 492/2011 — Artículo 7 — Principio de no discriminación — Trabajador transfronterizo sujeto al impuesto sobre la renta en el Estado miembro de residencia — Directiva 2008/94/CE — Indemnización pagada por el Estado miembro de empleo en caso de insolvencia del empresario — Método de cálculo — Cómputo ficticio del impuesto sobre los salarios en el Estado miembro de empleo»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial, presentada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de septiembre de 2015 por el Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Regional de Seguridad Social de Renania-Palatinado, Alemania), versa sobre 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. [2]

2. Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Alphonse Eschenbrenner, nacional francés con domicilio en Francia, y la Bundesagentur für Arbeit (Agencia Federal de Empleo, Alemania; en lo sucesivo, «Agencia»). Este litigio se refiere al cómputo ficticio por parte de la Agencia del impuesto sobre los salarios alemanes al determinar la cuantía de la indemnización por insolvencia debida al Sr. Eschenbrenner a raíz de la insolvencia de su empresario en Alemania.

1 — Lengua original: francés.
2 — DO 2011, L 141, p. 1.

II. Marco jurídico

A. *Derecho internacional*

3. El artículo 13 del Convenio en materia fiscal, firmado en París el 21 de julio de 1959, 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 lo sucesivo, «Convenio fiscal»), establece:

«(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. […]

[…]

(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 fiscal tiene el siguiente tenor:

«(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) Las disposiciones del apartado 1, primera frase, se aplicarán asimismo:

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

[…]»

B. *Derecho de la Unión*

1. Reglamento n.º 492/2011

5. El artículo 7 del capítulo I, titulado «Del empleo, de la igualdad de trato y de la familia de los trabajadores», comprendido en la sección 2, titulada «Del ejercicio del empleo y de la igualdad de trato» del Reglamento n.º 492/2011, tiene el siguiente tenor:

«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 a 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.

[…]»

2. Directiva 2008/94/CE

6. El artículo 1 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,[3] establece lo siguiente:

«1. 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 1, de esta Directiva establece las condiciones en las que un empresario será considerado insolvente a efectos de esta misma Directiva. Con arreglo al apartado 2 de este artículo:

«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. El artículo 3 de la Directiva 2008/94 establece lo siguiente:

«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. El artículo 4 de la Directiva 2008/94 establece:

«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.

3 — DO 2008, L 283, p. 36.

[…]»

C. Derecho alemán

10. El artículo 3 de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta) tiene el siguiente tenor:

«Estarán exentos […]

2. […]

b) las indemnizaciones por insolvencia, […]»

11. El Sozialgesetzbuch (Código de la seguridad social) prevé en el artículo 165, apartado 1, de su Libro Tercero (en lo sucesivo, «SGB III»):

«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 correspondientes a los tres meses anteriores de la relación laboral […]»

12. El artículo 167 del SGB III, titulado «Cuantía», establece lo siguiente:

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

(2) Cuando el trabajador

[…]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. El artículo 169, primera frase, del SGB III, titulado «Subrogación», prevé:

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

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14. El Sr. Eschenbrenner, de nacionalidad francesa, reside en Francia. Desde 1996 trabajaba en una empresa situada en Alemania como trabajador transfronterizo en el sentido del Convenio fiscal. En consecuencia, sus ingresos percibidos en Alemania estaban sujetos al impuesto en Francia.

15. El 29 de junio de 2012 se inició un procedimiento de insolvencia del empresario del Sr. Eschenbrenner.

16. Los sueldos y salarios del Sr. Eschenbrenner se pagaron íntegramente hasta marzo de 2012. En el marco del mecanismo de prefinanciación, el administrador concursal provisional pagó al Sr. Eschenbrenner una retribución por importe de 3 550,24 euros por el período comprendido entre el 1 de abril y el 28 de junio de 2012. Según el certificado de la indemnización por insolvencia expedido por el administrador concursal, correspondía al Sr. Eschenbrenner la suma de 5 571,88 euros por dicho

período. [4]

17. El 13 de julio de 2012, el demandante presentó una demanda de indemnización por insolvencia. Mediante resolución de 18 de julio de 2012, se le concedió por este concepto una indemnización por importe total de 356,77 euros. La Agencia calculó este importe deduciendo de la retribución bruta del Sr. Eschenbrenner las cotizaciones a la seguridad social, el anticipo concedido en abril de 2012 y la prefinanciación concedida por el administrador concursal, así como una deducción ficticia del impuesto sobre los salarios con arreglo al Derecho alemán.

18. En su recurso interpuesto contra dicha resolución, el Sr. Eschenbrenner alegó que el cómputo ficticio del impuesto alemán sobre los salarios era contrario al Derecho de la Unión, al no estar sujeto al impuesto en Alemania. Mediante resolución de 18 de septiembre de 2012, la Agencia desestimó el recurso por considerar que el importe de la indemnización se había calculado correctamente con arreglo a las disposiciones vigentes en Alemania.

19. El 18 de octubre de 2012, el Sr. Eschenbrenner presentó un recurso ante el Sozialgericht (Tribunal de Seguridad Social). Alegó que el método de cálculo de la indemnización por insolvencia previsto en el artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III era contrario al artículo 45 TFUE, puesto que repercutía negativamente en su condición de trabajador transfronterizo. Según el Sr. Eschenbrenner, los trabajadores alemanes perciben como indemnización por insolvencia una cantidad que corresponde al 100 % de sus ingresos netos anteriores, mientras que, en su condición de trabajador transfronterizo que tributa generalmente en Francia, percibió un importe sustancialmente inferior al de sus anteriores ingresos netos debido al cómputo ficticio del impuesto vigente en Alemania, significativamente más alto que el aplicable en Francia.

20. Mediante sentencia de 16 de octubre de 2013, el Sozialgericht (Tribunal de Seguridad Social) desestimó la demanda. El 9 de diciembre de 2013, el Sr. Eschenbrenner interpuso un recurso de apelación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

21. El órgano jurisdiccional remitente considera que el importe de la indemnización por insolvencia debería corresponder en principio a la retribución neta. Ahora bien, con arreglo al método de cálculo previsto en el artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III, esta indemnización no permite precisamente compensar a los trabajadores transfronterizos por su anterior salario neto. Señala que en 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), el Tribunal de Justicia consideró, respectivamente, que la deducción ficticia del impuesto sobre la renta alemán para el cálculo, por una parte, de la cuantía de la ayuda económica complementaria transitoria para los antiguos empleados civiles de las fuerzas aliadas en Alemania y, por otra parte, del importe del incremento salarial pagado a los trabajadores **e**n régimen de trabajo a tiempo parcial, constituía una discriminación indirecta.

22. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que, a diferencia de las situaciones controvertidas en estos dos últimos asuntos, el artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III no da lugar a una doble imposición de hecho dado que, en el presente asunto, sólo tiene lugar el cómputo ficticio del impuesto que se adeudaría en Alemania al calcular la indemnización por insolvencia.

23. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la conformidad con el Derecho de la Unión de la interpretación del Sozialgericht (Tribunal de Seguridad Social) según la cual el beneficiario de la indemnización por insolvencia conserva un crédito contra su empresario relativo a la parte de su salario bruto correspondiente al impuesto. En efecto, aunque el trabajador

4 — De estos importes había que deducir contribuciones a la seguridad social por importe de 1 094,57 euros, a saber, respectivamente: 379,11 euros correspondientes al mes de abril, 371,23 euros correspondientes al mes de mayo y 344,23 euros correspondientes al mes de junio. Por el mes de abril, el demandante percibió, además, un adelanto de 36,90 euros en concepto de liquidación de gastos, ya incluido en la suma de 5 571,88 euros.

transfronterizo conserve un crédito frente a su empresario, se le exige asumir mayores gastos y, en su conjunto, se halla menos protegido que el trabajador alemán, puesto que, según el órgano jurisdiccional remitente, es muy probable que su crédito no sea satisfecho al liquidar la masa concursal. El órgano jurisdiccional remitente señala que dicha interpretación podría ser contraria a la Directiva 2008/94 que prevé, en principio, la compensación íntegra de los créditos salariales no satisfechos.

24. En estas circunstancias, el Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, (Tribunal Regional de Seguridad Social de Renania-Palatinado), 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, el artículo 45 TFUE y el artículo 7 del Reglamento 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?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

25. Han presentado observaciones escritas el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Ambos presentaron observaciones orales en la vista celebrada el 7 de julio de 2016.

V. Análisis

26. Mediante sus cuestiones, que considero oportuno examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 45 TFUE, apartado 2, y el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una norma nacional, como el artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III, que, a diferencia de la situación existente para los trabajadores que están sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania,[5] no garantiza a los trabajadores transfronterizos que no están sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania ni son sujetos pasivos de un impuesto en concepto de indemnización por insolvencia en Francia una indemnización por insolvencia equivalente a su retribución neta anterior.

27. El órgano jurisdiccional remitente pregunta asimismo si el hecho de que el trabajador transfronterizo disponga o no de la posibilidad de invocar frente al empresario el crédito correspondiente a la parte del salario bruto restante adeudado incide en el resultado del asunto.

5 — Véase el artículo 167, apartado 1, del SGB III.

A. *Observaciones preliminares*

28. La indemnización por insolvencia que la Agencia pagó al Sr. Eschenbrenner está vinculada a los créditos salariales resultantes de una relación laboral mantenida durante el período comprendido entre el 1 de abril y el 28 de junio de 2012, a saber, tres meses.

29. De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, con arreglo al artículo 167, apartado 1, del SGB III, la cuantía de la indemnización por insolvencia que ha de pagarse equivale a la retribución neta del trabajador, que es el resultado de detraer el impuesto sobre la renta aplicable en Alemania de su retribución bruta. [6]

30. Pues bien, con arreglo al artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III, [7] en el caso de un trabajador transfronterizo como el Sr. Eschenbrenner, que no está sujeto al impuesto sobre la renta en Alemania ni es sujeto pasivo de un impuesto en concepto de indemnización por insolvencia con arreglo a las disposiciones que le son aplicables en Francia, el impuesto sobre la renta aplicable en Alemania se deduce de forma ficticia de esta indemnización.

31. De ello se desprende que cuando los trabajadores transfronterizos en cuestión se hallan en una situación idéntica a la de los trabajadores sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania en relación con *el importe* de la indemnización por insolvencia concedida, no reciben, a diferencia de los trabajadores sujetos al impuesto en Alemania, una indemnización por insolvencia equivalente a su retribución neta anterior.

32. En consecuencia, la indemnización que reciben no permite compensar la retribución neta anterior de un trabajador transfronterizo como el Sr. Eschenbrenner, dado que la cuota ficticia correspondiente al impuesto sobre la renta aplicable en Alemania es más elevada que el impuesto sobre la renta aplicado anteriormente en Francia, [8] con arreglo al Convenio fiscal.

B. *Sobre la inexistencia de doble imposición y la competencia de la República Federal de Alemania en materia fiscal*

33. De la petición de decisión prejudicial se desprende que, por una parte, las medidas de prevención de la doble imposición de la indemnización por insolvencia se introdujeron en el ordenamiento jurídico alemán, mediante el artículo 14, apartado 2, punto 1, del Convenio fiscal, que establece que la facultad de gravar la indemnización por insolvencia de los trabajadores transfronterizos como el Sr. Eschenbrenner pertenece exclusivamente a la República Federal de Alemania, y que, por otra parte, el artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III, [9] no entraña tampoco un riesgo de doble imposición de hecho.

34. Habida cuenta de la inexistencia de doble imposición, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la normativa nacional en cuestión constituye una medida discriminatoria de los trabajadores transfronterizos en cuestión, incompatible con el artículo 45 TFUE, apartado 2, y el artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011.

6 — Dentro del límite máximo para el cálculo de las cotizaciones previsto en el artículo 341, apartado 4, del SGB III. No me parece que este límite máximo sea objeto de controversia en el litigio principal.

7 — Según el Gobierno alemán, esta disposición constituye una excepción a la norma prevista en el artículo 167, apartado 1, del SGB III.

8 — Es decir, antes de la insolvencia de su empresario.

9 — Cabe señalar que el artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III, que prevé, en particular, la deducción de los impuestos ficticios, no figura en el Código tributario alemán.

35. En efecto, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 16 de septiembre de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), apartado 37,[10] y de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399),[11] el razonamiento del Tribunal de Justicia se basaba, al menos parcialmente, en el hecho de que un trabajador transfronterizo estaba expuesto al riesgo de una doble imposición.

36. De reiterada jurisprudencia se desprende que, al no existir medidas de unificación o de armonización de la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de la potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición. Les corresponde adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones de doble imposición, en particular, utilizando los criterios seguidos en la práctica tributaria internacional.[12]

37. Por lo tanto, considero que no debe cuestionarse la facultad de la República Federal de Alemania de gravar la indemnización por insolvencia de los trabajadores transfronterizos como el Sr. Eschenbrenner con arreglo al Convenio fiscal y a su normativa interna.[13] No obstante, esta conclusión (y, más concretamente, el hecho de que, en el presente asunto, se respete el Convenio fiscal y que no se dé una situación de doble imposición) no tiene automáticamente como consecuencia que la normativa alemana sea conforme al Derecho de la Unión.[14]

C. *Sobre el principio de no discriminación consagrado por las disposiciones del Derecho que la Unión que son objeto de la primera cuestión prejudicial*

38. El artículo 45 TFUE, apartado 2, prohíbe 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. El artículo 7, apartados 1 y 2, del Reglamento n.º 492/2011 constituye únicamente la expresión concreta del principio de no discriminación, consagrado en el artículo 45 TFUE, apartado 2, en los ámbitos específicos de las condiciones de empleo y de trabajo, así como de la concesión de ventajas sociales. En consecuencia, el artículo 7, apartados 1 y 2, del Reglamento n.º 492/2011 ha de ser interpretado del mismo modo que el artículo 45 TFUE, apartado 2.[15]

10 — En este asunto, el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que el principio de no discriminación se oponía a una normativa nacional prevista por un convenio colectivo, según la cual el importe de una prestación social como la ayuda económica transitoria que complementa las prestaciones por desempleo, concedida a los trabajadores en caso de despido y abonada por el Estado miembro de empleo a un trabajador que reside y está sujeto a tributación en otro Estado miembro, se calcula de modo que el impuesto sobre los salarios devengado en este Estado sea deducido de manera ficticia al determinar la base de cálculo de dicha ayuda, cuando, de acuerdo con un convenio para evitar la doble imposición, los sueldos, salarios y retribuciones análogas abonadas a los trabajadores que no residen en el Estado miembro de empleo sólo están sujetos a imposición en el Estado miembro de residencia de estos últimos.

11 — En el asunto que dio lugar a la sentencia de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), un incremento abonado por el empleador en el contexto de un régimen de trabajo a tiempo parcial previo a la jubilación se calculó de modo que el impuesto sobre los salarios a cargo del trabajador en el Estado miembro de empleo se deducía de manera ficticia al determinar la base de cálculo de ese incremento, en tanto que, conforme a un Convenio fiscal para evitar la doble imposición, los salarios, retribuciones y percepciones análogas pagados a los trabajadores transfronterizos estaban sujetos a imposición en el Estado miembro de residencia de éstos. En el apartado 45 de esta sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que «en el caso de los trabajadores fronterizos la aplicación con carácter ficticio del tipo de gravamen del impuesto alemán sobre los salarios impide que el importe pagado corresponda aproximadamente al 85 % de la retribución neta percibida con anterioridad por un empleo a tiempo completo, a diferencia de lo que sucede en términos generales con los trabajadores residentes en Alemania».

12 — Véase la sentencia de 8 de diciembre de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813), apartados 28, 29, 31 y 32 y jurisprudencia citada.

13 — Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221), apartado 30.

14 — Me pregunto además si la República Federal de Alemania ha ejercitado verdaderamente una competencia en materia fiscal respecto de la indemnización por insolvencia pagada al Sr. Eschenbrenner, dado que el artículo 3, punto 2, letra b), de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta) exime dicha indemnización de todo impuesto y que la deducción del impuesto ficticio podría, en realidad, tener como objetivo que el beneficiario no perciba una cantidad superior al salario neto que habría recibido si su empleador no hubiera resultado ser insolvente, incluso si el Gobierno alemán no lo ha admitido en la vista. Además, resulta paradójico deducir de una indemnización imponible pero exenta de impuestos en Alemania un importe equivalente al impuesto sobre la renta vigente en Alemania (de hecho, sólo el baremo general sin las posibles deducciones debidas a la situación personal y familiar del contribuyente) cuando dicho salario sería imponible Francia.

15 — Véanse las sentencias de 20 de junio de 2013, Giersch y otros (C-20/12, EU:C:2013:411), apartado 35, y de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799), apartado 23 y jurisprudencia citada.

39. La regla de igualdad de trato recogida 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. 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. [16] Para que pueda calificarse una medida como indirectamente discriminatoria no es necesario que tenga como efecto favorecer a todos los nacionales del Estado miembro interesado, o desfavorecer sólo a los nacionales de los otros Estados miembros, con exclusión de los primeros. [17]

40. Por otra parte, el principio de no discriminación no sólo exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables sino también que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica. [18]

41. Es preciso señalar que el órgano jurisdiccional remitente no aclara si la indemnización por insolvencia constituye una «retribución» en el sentido del artículo 7, apartado 1, del Reglamento n.º 492/2001 o una «ventaja social» en el sentido del artículo 7, apartado 2, del mismo Reglamento. [19] No obstante, en la medida en que, según este órgano jurisdiccional y con arreglo al artículo 14, apartado 2, punto 1, del Convenio fiscal, la indemnización por insolvencia tributa en el Estado que la concede, [20] puede deducirse, en mi opinión, que para este órgano jurisdiccional, esta indemnización se abona «en concepto de cuotas de la seguridad social» y constituye una ventaja social. Asimismo, cabe señalar que el Gobierno alemán sostiene en sus observaciones que la indemnización por insolvencia es una ventaja social que se abona con objeto de promover el empleo.

42. En cualquier caso, como pone de relieve la Comisión en sus observaciones escritas, importa poco si la indemnización por insolvencia está comprendida en el ámbito de aplicación del apartado 1, o del apartado 2, del artículo 7 del Reglamento n.º 492/2011, puesto que ambas disposiciones aplican el principio de igualdad de trato previsto en el artículo 45 TFUE, apartado 2.

43. Más allá de los artículos 45 TFUE y 7 del Reglamento n.º 492/2011, considero oportuno integrar la Directiva 2008/94 en el razonamiento, aunque no se haya hecho referencia a ella en las cuestiones prejudiciales.

D. *Directiva 2008/94*

44. En la medida en que la Directiva 2008/94 establece en su artículo 3 una obligación de pago de los créditos impagados de los trabajadores asalariados, [21] la cuestión de la discriminación planteada por el órgano jurisdiccional remitente relativa a la indemnización por insolvencia abonada al Sr. Eschenbrenner debe apreciarse a la luz de la finalidad social de dicha Directiva.

45. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha destacado que el pago de los créditos salariales reviste, por su propia naturaleza, una gran importancia para los interesados. [22]

16 — Véase la sentencia de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799), apartados 25 y 26.

17 — Véase la sentencia de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), apartado 41.

18 — Véase la sentencia de 16 de septiembre de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), apartado 22.

19 — El Tribunal de Justicia declaró en el apartado 29 de la sentencia de 16 de julio de 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), que correspondía al Derecho nacional definir la naturaleza jurídica de créditos como los controvertidos en el litigio principal.

20 — A saber, en el presente asunto, Alemania.

21 — Véase la sentencia de 10 de febrero de 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), apartado 22.

22 — Véase la sentencia de 16 de julio de 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), apartado 44.

46. Por otra parte, en la sentencia de 17 de noviembre de 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751), apartados 27 y 28, el Tribunal de Justicia declaró que el objetivo de la Directiva 80/987/CEE del Consejo, de 20 de octubre de 1980,[23] relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, cuyas disposiciones corresponden, en esencia, a las disposiciones de la Directiva 2008/94,[24] consistía en garantizar a todos los trabajadores por cuenta ajena un *mínimo de protección* en la Unión Europea[25] en caso de insolvencia del empresario mediante el pago de los créditos salariales adeudados en ejecución de contratos o de relaciones laborales y que siguen sin pagarse durante un período determinado. A estos efectos, el artículo 3 de la Directiva 2008/94 obliga a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias a fin de que las instituciones de garantía aseguren, sin perjuicio del artículo 4 de la citada Directiva, el pago de tales créditos no satisfechos de los trabajadores asalariados.

47. El artículo 4 de la Directiva 2008/94 confiere a los Estados miembros la facultad de restringir la obligación de pago a través del establecimiento de un período de referencia o de un período de garantía y/o mediante límites de pago.[26]

48. En consecuencia, los Estados miembros tienen la facultad, con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2008/94, de limitar la obligación de pago a un período determinado, que se fijará con arreglo a las disposiciones del artículo 4, apartado 2, de dicha Directiva.[27] A este respecto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la indemnización por insolvencia se refiere a los tres meses anteriores de la relación laboral con arreglo al artículo 165, apartado 1, del SGB III.

49. Por otra parte, el artículo 4, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 2008/94 reconoce a los Estados miembros la facultad de establecer un tope para la garantía de pago de los créditos impagados de los trabajadores asalariados con el fin de evitar el pago de sumas que excedan de la finalidad social de la citada Directiva. No obstante, el Tribunal de Justicia declaró que si bien los Estados miembros podían establecer un tope para la garantía de pago de los créditos impagados, *estaban obligados a garantizar, con el límite de dicho tope, el pago íntegro de los créditos impagados controvertidos*.[28]

50. Sin embargo, si bien el artículo 3 de la Directiva 2008/94 prevé que las instituciones de garantía aseguren el pago de los créditos impagados de los trabajadores asalariados, suscribo las observaciones del Gobierno alemán de que «sin embargo, esta Directiva no prevé ninguna disposición relativa a si se trata de valores brutos o de valores netos y sobre la manera en que, en su caso, debe efectuarse el tratamiento fiscal de la indemnización por insolvencia». En efecto, la Directiva 2008/94 no regula el tratamiento fiscal de los créditos en cuestión. Por lo tanto, sin una armonización con arreglo al Derecho de la Unión, los Estados miembros están facultados para gravar o no la indemnización que corresponde a los créditos impagados de los trabajadores asalariados.

23 — DO 1980, L 283, p. 23 (EE 05/02, p. 219), en su versión modificada por la Directiva 2002/74/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de septiembre de 2002 (DO 2002, L 270, p. 10).

24 — En efecto, en el apartado 20 de la sentencia de 10 de febrero de 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva 2008/94 realizaba la codificación de la Directiva 80/987 y contenía, en esencia, las mismas disposiciones que esta última.

25 — El considerando 3 de la Directiva 2008/94 prevé que «son necesarias normas para la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario y para garantizarles un mínimo de protección, especialmente para garantizar el pago de sus créditos impagados, teniendo en cuenta la necesidad de un desarrollo económico y social equilibrado en la Comunidad. A tal efecto, los Estados miembros deben crear una institución que garantice a los trabajadores asalariados afectados el pago de sus créditos impagados».

26 — Véase, en este sentido, la sentencia de 28 de noviembre de 2013, Gomes Viana Novo y otros (C-309/12, EU:C:2013:774), apartado 22.

27 — Véase la sentencia de 14 de julio de 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358), apartado 20.

28 — Véase 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. De ello se desprende que el artículo 4 de la Directiva 2008/94 debe interpretarse de manera restrictiva y con arreglo a la finalidad social de la Directiva, que es la de asegurar un *mínimo de protección a todos los trabajadores*. Véase asimismo, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358), apartado 20.

51. En lo que se refiere a los trabajadores que residen en Alemania, la indemnización por insolvencia ha de pagarse en una cuantía equivalente a la retribución neta. De ello se desprende que, para estos últimos, la indemnización por insolvencia equivale, en principio, a su salario neto percibido anteriormente como trabajadores activos. En consecuencia, por lo que respecta al período en cuestión, la situación salarial neta de estos trabajadores se restablece con carácter retroactivo, dado que estos perciben su salario neto anterior.

52. En cambio, por lo que respecta a los trabajadores transfronterizos que se encuentran en la situación del Sr. Eschenbrenner, la deducción ficticia del impuesto alemán sobre los salarios al determinar la indemnización por insolvencia con arreglo al artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III no permite lograr el mismo resultado. [29]

53. En efecto, el cómputo, de forma ficticia, del impuesto alemán sobre los salarios tiene una incidencia negativa en la situación de los trabajadores transfronterizos como el Sr. Eschenbrenner y les desfavorece en relación con los trabajadores que residen en Alemania. A diferencia de estos últimos, la situación salarial neta de los trabajadores transfronterizos por lo que respecta al período en cuestión no se restablece con carácter retroactivo. [30]

54. Por lo tanto, parece que la normativa nacional en cuestión trata a los trabajadores transfronterizos del mismo modo que a los trabajadores que residen en Alemania a pesar de que se encuentran en situaciones que no son comparables. [31] En efecto, antes de la insolvencia de su empresario, el Sr. Eschenbrenner estaba sujeto al impuesto en Francia y percibía unos ingresos netos superiores a los de un empleado que se encuentre en una situación idéntica a la suya pero que resida en Alemania.

55. El Gobierno alemán considera que el artículo 167, apartado 2, punto 2, del SGB III, no tiene como efecto principal desfavorecer ni a los trabajadores migrantes ni a los trabajadores transfronterizos. Según este Gobierno, en función de las especialidades de cada caso y, en particular, de los tipos impositivos individuales de los trabajadores en los diferentes Estados miembros de la Unión, tal disposición puede tener, caso por caso, efectos favorables o desfavorables en la situación del trabajador transfronterizo dependiendo de si el impuesto más elevado es el impuesto alemán o el del otro Estado miembro.

56. Conviene subrayar que las consecuencias desfavorables, o incluso favorables, que pueden derivarse de las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros, cuya fijación es competencia de los Estados miembros al no existir una normativa de la Unión en la materia, no pueden constituir como tales una discriminación prohibida por el Derecho de la Unión. [32]

57. No obstante, cuando la indemnización por insolvencia abonada por un Estado miembro a un trabajador residente corresponda a su retribución neta percibida anteriormente por un empleo y tenga por objeto, en consecuencia, restablecer la situación previa a la insolvencia del empresario, lo que se ajusta al objetivo de la Directiva 2008/94, dicho Estado miembro deberá asegurar el mismo tratamiento a los trabajadores transfronterizos. [33]

29 — Véase, por analogía, la sentencia de 16 de septiembre de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), apartado 28.

30 — La Comisión considera que resulta abusivo aplicar retenciones que no habrían tenido lugar si no se hubiera producido la insolvencia del empleador.

31 — Por el contrario, el Gobierno alemán considera que los trabajadores transfronterizos y los trabajadores que residen en Alemania se encuentran en una situación comparable.

32 — Véase, por analogía, la sentencia de 12 de mayo de 1998, GCilly (C-336/96, EU:C:1998:221), apartados 47 a 50.

33 — Cabe señalar a este respecto que, dado que la indemnización por insolvencia abonada por la República Federal de Alemania a un trabajador tiene por objeto restablecer su retribución neta antes de la insolvencia del empresario, este Estado miembro tiene derecho, al determinar su cuantía, a deducir de la retribución bruta del trabajador transfronterizo el importe de los impuestos abonados anteriormente por este último. En consecuencia, considero que la República Federal de Alemania tiene derecho a deducir de la retribución bruta del Sr. Eschenbrenner el importe correspondiente a los impuestos que este último habría pagado en Francia sobre la misma retribución antes de la declaración de insolvencia de su empresario.

58. Por consiguiente, en el caso de los trabajadores transfronterizos, la aplicación ficticia del impuesto alemán sobre los salarios impide que el importe de la indemnización por insolvencia corresponda a la retribución neta percibida anteriormente, a diferencia de lo que sucede respecto de los trabajadores que residen en Alemania [34] y constituye una discriminación contraria a los artículos 45 TFUE y 7 del Reglamento n.º 492/2011. [35] [36]

59. Considero asimismo que la normativa nacional controvertida infringe el artículo 3 de la Directiva 2008/94, puesto que no garantiza, dentro del límite máximo fijado conforme al artículo 4, apartado 3, de dicha Directiva, el pago de la totalidad de los créditos no satisfechos en cuestión. En efecto, si bien el derecho de la República Federal de Alemania de gravar la indemnización pagada en virtud de tales créditos no queda cuestionado, el ejercicio de este derecho mediante la deducción ficticia del impuesto alemán, en el presente asunto más elevado que el impuesto francés aplicable anteriormente, infringe el artículo 3 de la Directiva 2008/94 y atenta contra el régimen de protección mínima previsto por dicha Directiva.

60. Además, habida cuenta de que, con arreglo al artículo 3 de la Directiva 2008/94, el pago de los créditos no satisfechos debe quedar garantizado por *las instituciones de garantía*, la Agencia debe garantizar el pago de su retribución neta tanto a los trabajadores residentes como a los trabajadores transfronterizos. De ello se desprende que el hecho de que el beneficiario de la indemnización por insolvencia conserve eventualmente [37] un crédito frente a su empresario respecto de la parte de su salario bruto correspondiente al impuesto no es, desde mi punto de vista, pertinente y no afecta al resultado del asunto.

VI. Conclusión

61. En virtud de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Regional de Seguridad Social de Renania-Palatinado, Alemania) del siguiente modo:

«El artículo 45 TFUE, 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, y el artículo 3 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, se oponen a una normativa nacional que, a diferencia de la situación existente para los trabajadores que están sujetos al impuesto sobre la renta en el Estado miembro en cuestión, no garantiza a los trabajadores transfronterizos que no están sujetos al impuesto sobre la renta en este último Estado miembro ni son sujetos pasivos de un impuesto en concepto de indemnización por insolvencia con arreglo a las disposiciones que le son aplicables en otro Estado miembro una indemnización por insolvencia equivalente a su retribución neta anterior.»

34 — Véase, por analogía, la sentencia de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), apartado 45.

35 — Procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente no ha hecho referencia a ninguna justificación de esta discriminación. Ahora bien, el Gobierno alemán considera que una «obligación, incluso indirecta, de aplicar las disposiciones fiscales de otros Estados miembros podría dar lugar a decisiones de desestimación, así como a un aumento desproporcionado de las cargas administrativos». Desde mi punto de vista, estas objeciones deben rechazarse. En efecto, en el apartado 30 de la sentencia de 16 de septiembre de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), el Tribunal de Justicia decidió que «dichos motivos no pueden justificar en ningún caso la inobservancia por la República Federal de Alemania de las obligaciones que se derivan del Tratado [FUE]». Véase asimismo la sentencia de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), apartado 48, y, por analogía, la sentencia de 19 de junio de 2014, Specht y otros (C-501/12 a C-506/12, C-540/12 y C-541/12, EU:C:2014:2005), apartado 77.

36 — Esto es tanto más cierto si el objetivo de la normativa alemana que no grava la indemnización por insolvencia es garantizar que esta indemnización no supere lo que el beneficiario hubiera percibido en concepto de salario. Véase la nota 14 de las presentes conclusiones. Esto confirma que la República Federal de Alemania podría deducir de modo ficticio el impuesto que el interesado habría debido pagar en Francia. Véase la nota 33 de las presentes conclusiones.

37 — Cabe señalar que de la petición de decisión prejudicial se desprende que las salas del Bundesarbeitsgericht (Tribunal Supremo de Trabajo, Alemania) tienen opiniones divergentes respecto a si un trabajador transfronterizo conserva efectivamente un crédito frente a su empleador.