Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MELCHIOR WATHELET
apresentadas em 7 de setembro de 2016 [1]

Processo C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
contra
Bundesagentur für Arbeit

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Superior competente em matéria social da Renânia-Palatinado, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Livre circulação dos trabalhadores — Artigo 45.o TFUE — Regulamento (UE) n.º 492/2011 — Artigo 7. — Princípio da não discriminação — Trabalhador fronteiriço sujeito ao imposto sobre o rendimento no Estado-Membro de residência — Diretiva 2008/94/CE — Indemnização paga pelo Estado-Membro de emprego em caso de insolvência do empregador — Modalidades de cálculo — Tomada em consideração fictícia do imposto sobre o salário do Estado-Membro de emprego»

I – Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial, apresentado na secretaria do Tribunal de Justiça em 22 de setembro de 2015 pelo Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Superior competente em matéria social da Renânia-Palatinado, Alemanha), tem por objeto a interpretação dos artigos 45.º TFUE e 7.º do Regulamento (UE) n.º 492/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de abril de 2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União [2].

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe A. Eschenbrenner, nacional francês residente em França, à Bundesagentur für Arbeit (Agência Federal para Emprego, Alemanha, a seguir «Agência»). Esse litígio diz respeito à tomada em consideração fictícia, pela Agência, do imposto sobre os salários alemães, aquando da fixação do montante da indemnização por insolvência devido a A. Eschenbrenner, na sequência da insolvência do seu empregador na Alemanha.

1 — Língua original: francês.

2 — JO 2011, L 141, p. 1.

II – Quadro jurídico

A – *Direito internacional*

3. O artigo 13.º da Convenção Fiscal assinada em Paris, em 21 de julho de 1959, entre a República Francesa e a República Federal da Alemanha, para evitar a dupla tributação e estabelecer regras de assistência administrativa e jurídica recíproca em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre a fortuna, em matéria de imposto sobre as atividades económicas e de impostos sobre bens imóveis (a seguir «convenção fiscal»), dispõe:

«(1) Com exceção das disposições dos números seguintes, os rendimentos provenientes do trabalho dependente apenas são tributáveis no Estado contratante em que se exerce a atividade pessoal que é fonte de tais rendimentos. […]

[…]

(5) a) Em derrogação ao disposto [no n.º 1], os rendimentos provenientes do trabalho de pessoas que trabalham na zona fronteiriça de um dos Estados contraentes e que têm residência permanente na zona fronteiriça do outro Estado contraente, à qual regressam normalmente todos os dias, só são tributáveis neste outro Estado;

[…]»

4. O artigo 14.º dessa convenção fiscal dispõe:

«(1) Os vencimentos, salários e remunerações análogas, bem como as pensões de reforma pagas pelos Estados contraentes, pelo Land ou por pessoas coletivas de direito público desse Estado ou Land, a pessoas singulares residentes no outro Estado em razão de serviços administrativos ou militares atuais ou anteriores, só são tributáveis no primeiro Estado. […]

(2) As disposições do n.º 1, primeiro período, são igualmente aplicáveis:

1. Às quantias pagas a título de seguros sociais legais;

[…]»

B – *Direito da União*

1. Regulamento n.º 492/2011

5. O artigo 7.º do capítulo I, intitulado «Do emprego, da igualdade de tratamento e da família dos trabalhadores», sob a secção 2, intitulada «Do exercício do emprego e da igualdade de tratamento», do Regulamento n.º 492/2011 tem a seguinte redação:

«1. O trabalhador nacional de um Estado-Membro não pode ser sujeito no território de outro Estado-Membro, em razão da sua nacionalidade, a um tratamento diferente daquele que é concedido aos trabalhadores nacionais no que respeita a todas as condições de emprego e de trabalho, nomeadamente em matéria de remuneração, de despedimento e de reintegração profissional ou de reemprego, se ficar desempregado.

2. O trabalhador referido no n.º 1 beneficia das mesmas vantagens sociais e fiscais que os trabalhadores nacionais.

[…]»

2. Diretiva 2008/94/CE

6. O artigo 1.º da Diretiva 2008/94/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2008, relativa à proteção dos trabalhadores assalariados em caso de insolvência do empregador [3], estabelece o seguinte:

«1. A presente diretiva aplica-se aos créditos dos trabalhadores assalariados emergentes de contratos de trabalho ou de relações de trabalho existentes em relação a empregadores que se encontrem em estado de insolvência, na aceção do n.º 1 do artigo 2.º

[…]»

7. O artigo 2.º, n.º 1, dessa diretiva define as condições em que se considera, para efeitos do disposto na mesma diretiva, que um empregador se encontra em estado de insolvência. Nos termos do n.º 2 deste artigo:

«A presente diretiva não prejudica o direito nacional no que se refere à definição dos termos 'trabalhador assalariado', 'empregador', 'remuneração', 'direito adquirido' e 'direito em vias de aquisição'.

[…]»

8. O artigo 3.º da Diretiva 2008/94 estabelece o seguinte:

«Os Estados-Membros devem tomar as medidas necessárias para que as instituições de garantia assegurem, sob reserva do artigo 4.º, o pagamento dos créditos em dívida dos trabalhadores assalariados emergentes de contratos de trabalho ou de relações de trabalho, incluindo, sempre que o direito nacional o estabeleça, as indemnizações pela cessação da relação de trabalho.

Os créditos a cargo da instituição de garantia consistem em remunerações em dívida correspondentes a um período anterior e/ou, conforme os casos, posterior a uma data fixada pelos Estados-Membros.»

9. O artigo 4.º da Diretiva 2008/94 dispõe:

«1. Os Estados-Membros têm a faculdade de limitar a obrigação de pagamento das instituições de garantia a que se refere o artigo 3.º

2. Quando os Estados-Membros fizerem uso da faculdade a que se refere o n.º 1, devem determinar a duração do período que dá lugar ao pagamento dos créditos em dívida pela instituição de garantia. Contudo, esta duração não pode ser inferior ao período relativo à remuneração dos três últimos meses da relação de trabalho anterior e/ou posterior à data a que se refere o segundo parágrafo do artigo 3.º

[…]

3. Os Estados-Membros podem estabelecer limites máximos em relação aos pagamentos efetuados pela instituição de garantia. Estes limites não devem ser inferiores a um limiar socialmente compatível com o objetivo social da presente diretiva.

3 — JO 2008, L 283, p. 36.

[…]»

C – *Direito alemão*

10. O § 3 da Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento) prevê o seguinte:

«Estão isentos de imposto […]

2. […]

b) a indemnização por insolvência, […]»

11. O Sozialgesetzbuch [Código da Segurança Social (SGB)] estabelece o seguinte, no § 165, n.º 1, do seu livro III (a seguir «SGB III»):

«Os trabalhadores têm direito a uma indemnização por insolvência desde que tenham exercido uma atividade no território nacional e que, em caso de superveniência da insolvência do empregador, sejam titulares de créditos salariais em dívida relativos aos três últimos meses do contrato de trabalho. […]»

12. O § 167 do SGB III, sob a epígrafe «Montante», prevê o seguinte:

«(1) A indemnização por insolvência é equivalente ao valor da remuneração líquida, que corresponde à remuneração bruta até ao montante máximo de cálculo das contribuições a que se refere o § 341, n.º 4, do SGB III, após deduções legais.

(2) Se o trabalhador

[…]2. não estiver sujeito a imposto sobre o rendimento no território nacional nem, nos termos das disposições que lhe são aplicáveis, for devedor de imposto a título da indemnização por insolvência, são deduzidos da remuneração os impostos que teriam sido cobrados mediante retenção sobre essa remuneração, se o trabalhador estivesse sujeito a imposto sobre o rendimento no território nacional.»

13. O § 169, primeiro parágrafo, do SGB III, sob a epígrafe «Subrogação», dispõe:

«Os créditos salariais que dão origem a uma indemnização por insolvência são transferidos por subrogação para a [Agência] quando for requerida uma indemnização por insolvência.»

III – Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14. A. Eschenbrenner, de nacionalidade francesa, reside em França. Trabalhava, desde 1996, numa empresa situada na Alemanha, como trabalhador fronteiriço na aceção da convenção fiscal. Por conseguinte, os rendimentos que lhe eram pagos na Alemanha eram sujeitos a imposto em França.

15. Em 29 de junho de 2012, foi aberto um processo de insolvência do empregador de A. Eschenbrenner.

16. Os salários e os vencimentos de A. Eschenbrenner foram pagos na íntegra até ao mês de março de 2012. Por meio de prefinanciamento, o administrador provisório de insolvência pagou remunerações a A. Eschenbrenner no montante de 3 550,24 euros, relativas ao período de 1 de abril a 28 de junho de 2012. De acordo com a certidão relativa à indemnização por insolvência, emitida pelo administrador de insolvência, A. Eschenbrenner tinha direito, no que diz respeito ao referido período, a um valor de

5 571,88 euros [4].

17. Em 13 de julho de 2012, A. Eschenbrenner requereu uma indemnização por insolvência. Por decisão de 18 de julho de 2012, foi-lhe atribuída uma indemnização por insolvência no valor total de 356,77 euros. A Agência calculou este montante deduzindo da retribuição bruta de A. Eschenbrenner tanto as contribuições sociais e o adiantamento pago em abril de 2012 como o prefinanciamento pelo administrador de insolvência, assim como uma dedução fictícia do imposto sobre o salário prevista pela legislação alemã.

18. Numa reclamação apresentada contra esta decisão, A. Eschenbrenner alegou que a dedução fictícia do imposto sobre o salário era contrária ao direito da União, dado que não estava sujeito na Alemanha a nenhuma obrigação fiscal. Por decisão de 18 de setembro de 2012, a Agência indeferiu a reclamação, alegando que o montante da indemnização tinha sido corretamente calculado nos termos das disposições em vigor na Alemanha.

19. Em 18 de outubro de 2012, A. Eschenbrenner intentou uma ação no Sozialgericht (Tribunal competente em matéria social). Alegou que o cálculo da indemnização por insolvência nos termos do § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III violava o artigo 45.º TFUE, uma vez que tinha repercussões desfavoráveis na sua situação de trabalhador fronteiriço. Segundo A. Eschenbrenner, os trabalhadores alemães recebiam uma indemnização por insolvência, correspondente a 100% do seu rendimento líquido anterior, ao passo que, na sua qualidade de trabalhador fronteiriço normalmente tributado em França, ele recebeu um valor manifestamente inferior ao seu rendimento líquido anterior, devido ao facto de ser tido em conta o imposto alemão fictício, substancialmente mais elevado do que o aplicável em França.

20. O Sozialgericht (Tribunal competente em matéria social) julgou a ação improcedente por acórdão de 16 de outubro de 2013. Em 9 de dezembro de 2013, A. Eschenbrenner interpôs recurso do acórdão para o órgão jurisdicional de reenvio.

21. O órgão jurisdicional de reenvio considera que o montante da indemnização por insolvência deveria, em princípio, corresponder à remuneração líquida. Ora, com a aplicação do método de cálculo previsto no § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III, essa indemnização não permite, precisamente, que seja compensada a remuneração líquida anterior dos trabalhadores fronteiriços. O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, nos acórdãos de 16 de setembro de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), e de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), o Tribunal de Justiça considerou eram indiretamente discriminatórias as deduções fiscais a título fictício aplicáveis, por um lado, ao subsídio complementar transitório a favor dos antigos trabalhadores civis das forças aliadas na Alemanha, e, por outro, ao cálculo de complementos de salário pagos aos trabalhadores colocados num regime de trabalho a tempo parcial.

22. Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, diversamente do que acontece nestes dois últimos processos, o § 167, n.º 2, SGB III não conduz a uma verdadeira dupla tributação, uma vez que, neste caso, apenas o imposto que seria devido na Alemanha é tomado em consideração de forma fictícia aquando do cálculo da indemnização por insolvência.

23. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade com o direito da União da interpretação do Sozialgericht (Tribunal competente em matéria social) segundo a qual o beneficiário da indemnização por insolvência manteria um crédito contra o seu empregador, no que respeita à parte do seu salário bruto correspondente ao imposto. Com efeito, mesmo que os trabalhadores fronteiriços mantivessem um crédito contra o seu empregador, seria necessário um esforço maior da

4 — Sobre este montante foram deduzidas contribuições para a segurança social no valor de 1 094,57 euros, concretamente, 379,11 euros, 371,23 euros e 344,23 euros, relativas aos meses de abril, maio e junho, respetivamente. Em relação ao mês de abril, A. Eschenbrenner recebeu ainda, a título de nota de despesas, um adiantamento de 36,90 euros, cujo valor já estava incluído no montante de 5 571,88 euros.

sua parte e estariam, em regra, menos protegidos do que um trabalhador alemão, atendendo, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, à provável falta de pagamento do crédito por conta da massa insolvente. O órgão jurisdicional de reenvio faz notar que essa interpretação poderia violar a Diretiva 2008/94 que prevê, em princípio, uma compensação integral dos créditos salariais não satisfeitos.

24. Nestas condições, o Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Superior competente em matéria social da Renânia-Palatinado) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Se um trabalhador exerce inicialmente a sua atividade na Alemanha, reside noutro Estado-Membro e não está sujeito ao imposto sobre o rendimento na Alemanha nem é devedor de imposto a título da indemnização por insolvência, nos termos das disposições que lhe são aplicáveis, o facto de o imposto sobre o rendimento que teria sido cobrado se o trabalhador estivesse sujeito a imposto na Alemanha ser deduzido a título fictício da remuneração de referência para o cálculo do montante da indemnização por insolvência devido, em caso de insolvência do empregador, é compatível com as disposições de direito primário e/ou derivado da União Europeia [em especial, o artigo 45.º TFUE (ex artigo 39.º TCE) e o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011], quando esse trabalhador já não pode invocar o crédito correspondente ao remanescente do salário bruto em dívida contra o empregador?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, as disposições de direito primário e/ou derivado da União Europeia são respeitadas quando o trabalhador na situação *supra* descrita continua a poder invocar o crédito correspondente ao remanescente do salário bruto em dívida contra o seu empregador?»

IV – Tramitação no Tribunal de Justiça

25. O Governo alemão e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Na audiência, que teve lugar em 7 de julho de 2016, estes últimos apresentaram observações orais.

V – Análise

26. Com as suas questões, que considero oportuno examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 45.º, n.º 2, TFUE e o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como o § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III, que, ao contrário do que acontece com os trabalhadores que estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha [5], não assegura, aos trabalhadores fronteiriços que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha nem são devedores de imposto a título da indemnização por insolvência em França, uma indemnização por insolvência que equivale à sua remuneração líquida anterior.

27. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, igualmente, se a existência, ou não, da possibilidade de um trabalhador fronteiriço invocar o crédito correspondente ao remanescente do salário bruto em dívida contra o seu empregador tem influência sobre o resultado do processo.

5 — V. § 167, n.º 1, do SGB III.

A – *Observações preliminares*

28. A indemnização por insolvência paga a A. Eschenbrenner pela Agência está relacionada com os créditos salariais emergentes de uma relação de trabalho e é relativa ao período de 1 de abril a 28 de junho de 2012, isto é, três meses.

29. Resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que, nos termos do § 167, n.º 1, do SGB III, a indemnização por insolvência é equivalente ao valor da remuneração líquida do trabalhador, que corresponde à sua remuneração bruta [6], após dedução do imposto sobre o rendimento aplicável na Alemanha.

30. Ora, de acordo com o § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III [7], no caso de um trabalhador fronteiriço, como A. Eschenbrenner, que não está sujeito ao imposto sobre o rendimento na Alemanha nem é devedor de imposto a título da indemnização por insolvência nos termos das disposições que lhe são aplicáveis em França, a esta indemnização é deduzido o imposto sobre o rendimento fictício aplicável na Alemanha.

31. Daqui decorre que, embora os trabalhadores fronteiriços em questão sejam equiparados aos trabalhadores que estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha em termos *do valor* da indemnização por insolvência a atribuir, os mesmos não recebem, ao contrário dos trabalhadores que estão sujeitos ao imposto na Alemanha, uma indemnização por insolvência que equivale à sua remuneração líquida anterior.

32. Por conseguinte, a indemnização que os mesmos recebem não permite que a remuneração líquida anterior de um trabalhador fronteiriço, como A. Eschenbrenner, seja compensada, visto que a parte fictícia correspondente ao imposto sobre o rendimento aplicável na Alemanha é mais elevada do que o imposto sobre o rendimento anteriormente aplicado em França [8], em conformidade com a convenção fiscal.

B – *Quanto à ausência de dupla tributação e quanto à competência fiscal da República Federal da Alemanha*

33. Resulta do pedido de decisão prejudicial que, por um lado, foram introduzidas no ordenamento jurídico alemão medidas de prevenção da dupla tributação da indemnização por insolvência pelo artigo 14.º, n.º 2, ponto 1, da convenção fiscal, que estabelece que o direito de tributar a indemnização por insolvência dos trabalhadores fronteiriços, como A. Eschenbrenner, cabe exclusivamente à República Federal da Alemanha, e que, por outro, na prática, o § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III [9] não implica um maior risco de dupla tributação.

34. Tendo em conta a ausência de dupla tributação, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a regulamentação nacional em causa constitui uma medida discriminatória em relação aos trabalhadores fronteiriços em questão, incompatível com o artigo 45.º, n.º 2, TFUE e com o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011.

6 — Até ao montante do limite máximo das contribuições a que se refere o § 341, n.º 4, do SGB III. Não parece que esse limite esteja em causa no processo principal.

7 — Segundo o Governo alemão, esta disposição constitui uma exceção à regra prevista no § 167, n.º 1, do SGB III.

8 — Concretamente, antes da insolvência do seu empregador.

9 — É de salientar que o § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III, que prevê, nomeadamente, a dedução fictícia dos impostos, não figura no Código Fiscal alemão.

35. Com efeito, nos processos que deram lugar aos acórdãos de 16 de setembro de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, n.º 37)[10], e de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399)[11], o raciocínio do Tribunal de Justiça assentava, pelo menos em parte, no facto de os trabalhadores fronteiriços estarem expostos ao risco de dupla tributação.

36. Decorre de jurisprudência constante que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização da União, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário, de modo a, nomeadamente, eliminar a dupla tributação. Compete-lhes tomar as medidas necessárias para evitar situações de dupla tributação, utilizando, nomeadamente, os critérios seguidos na prática fiscal internacional[12].

37. Por conseguinte, considero que o direito de a República Federal da Alemanha tributar a indemnização por insolvência dos trabalhadores fronteiriços, como A. Eschenbrenner, em conformidade com a convenção fiscal e com a sua legislação interna não deve ser posto em causa[13]. Esta conclusão (e, em especial, o facto de, no presente processo, a convenção fiscal ser respeitada e não haver dupla tributação) não tem, contudo, como consequência automática que a legislação alemã seja conforme com o direito da União[14].

C – *Quanto ao princípio da não discriminação consagrado nas disposições do direito da União, objeto da primeira questão prejudicial*

38. O artigo 45.º, n.º 2, TFUE proíbe 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. O artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento n.º 492/2011 mais não é do que a expressão particular do princípio da não discriminação consagrado no artigo 45.º, n.º 2, TFUE nos domínios específicos das condições de emprego e de trabalho, bem como da concessão de vantagens sociais. Por conseguinte, o artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento n.º 492/2011 deve ser interpretado da mesma forma que o artigo 45.º, n.º 2, TFUE[15].

10 — Nesse processo, o Tribunal de Justiça considerou, no essencial, que o princípio da não discriminação se opunha a uma regulamentação nacional prevista por uma convenção coletiva, segundo a qual o montante de uma prestação social como o subsídio transitório, complementar das prestações de desemprego, concedida aos trabalhadores em caso de despedimento e paga pelo Estado-Membro de emprego a um trabalhador que reside e é contribuinte fiscal noutro Estado-Membro, é calculado de maneira a que o imposto sobre o salário devido no Estado-Membro de emprego seja ficticiamente deduzido na determinação da base de cálculo do referido subsídio, quando, nos termos de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, os vencimentos, salários e remunerações análogas pagos aos trabalhadores que não residam nesse Estado só são tributáveis no Estado-Membro de residência destes últimos.

11 — No processo que deu origem ao acórdão de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), um complemento pago pelo empregador no âmbito de um regime de pré-reforma progressiva era calculado de modo a que o imposto sobre os salários devido pelo trabalhador no Estado-Membro de emprego fosse deduzido de maneira fictícia no momento da determinação da base de cálculo desse complemento, quando, em conformidade com uma convenção fiscal destinada a evitar a dupla tributação, os ordenados, salários e remunerações análogos pagos aos trabalhadores fronteiriços eram tributáveis no Estado-Membro de residência destes. No n.º 45 deste acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que «no caso dos trabalhadores fronteiriços, a aplicação fictícia da taxa do imposto alemão sobre os salários impede que o montante pago corresponda aproximadamente a 85% da remuneração líquida recebida anteriormente por um emprego a tempo inteiro, ao invés do que, em geral, ocorre com os trabalhadores residentes na Alemanha».

12 — V. acórdão de 8 de dezembro de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, n.ºs 28, 29, 31 e 32 e jurisprudência referida).

13 — V., neste sentido, acórdão de 12 de maio de 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, n.º 30).

14 — Pergunto-me, aliás, se a República Federal da Alemanha exerceu uma verdadeira competência tributária no que diz respeito à indemnização por insolvência paga a A. Eschenbrenner, dado que o § 3, n.º 2, alínea b), da Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento) isenta esta indemnização de quaisquer impostos e que a dedução do imposto fictício pode, na realidade, ter em vista assegurar que o beneficiário não receba uma quantia superior ao salário líquido que teria recebido se o seu empregador não tivesse sido declarado insolvente, e isto embora o Governo alemão não o tenha admitido na audiência. Aliás, é paradoxal deduzir de uma indemnização tributável, mas isenta de impostos na Alemanha, um montante equivalente ao imposto sobre o salário em vigor na Alemanha (de facto, apenas a tabela geral, sem as eventuais deduções decorrentes da situação pessoal e familiar do contribuinte), enquanto que, se existisse salário, o mesmo seria tributável em França!

15 — V. acórdãos de 20 de junho de 2013, Giersch e o. (C-20/12, EU:C:2013:411, n.º 35), e de 5 de dezembro de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, n.º 23 e jurisprudência referida).

39. O princípio da igualdade de tratamento inscrito tanto no artigo 45.º TFUE como no artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011 proíbe não apenas as discriminações manifestas, baseadas na nacionalidade, mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de diferenciação, conduzem, de facto, ao mesmo resultado. A menos que seja objetivamente justificada e proporcionada ao objetivo prosseguido, uma disposição de direito nacional, embora indistintamente aplicável consoante a nacionalidade, deve ser considerada indiretamente discriminatória quando, devido à própria natureza, possa afetar os trabalhadores migrantes em maior medida do que os trabalhadores nacionais e, consequentemente, apresente o risco de desfavorecer mais particularmente os primeiros [16]. Para que uma medida possa ser qualificada de indiretamente discriminatória, não é necessário que tenha o efeito de favorecer todos os nacionais ou de apenas desfavorecer os nacionais dos outros Estados-Membros, com exclusão dos nacionais [17].

40. Além disso, o princípio da não discriminação impõe não apenas que situações idênticas não sejam tratadas de modo diferente, mas igualmente que situações diferentes não sejam tratadas de igual maneira [18].

41. Importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio não resolve claramente a questão de saber se a indemnização por insolvência constitui uma «remuneração», na aceção do artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento n.º 492/2011, ou uma «vantagem social», na aceção do artigo 7.º, n.º 2, do mesmo regulamento [19]. Contudo, na minha opinião, uma vez que, segundo esse órgão jurisdicional e nos termos do artigo 14.º, n.º 2, ponto 1, da convenção fiscal, a indemnização por insolvência é tributável no país que a atribui [20], importa daí inferir que, para esse órgão jurisdicional, esta indemnização é paga «a título de seguros sociais legais» e constitui uma vantagem social. Faço também notar que o Governo alemão sustenta, nas suas observações, o facto de a indemnização por insolvência constituir uma vantagem social concedida para efeitos de promoção do emprego.

42. De qualquer forma, como a Comissão faz notar nas suas observações escritas, é irrelevante se a indemnização por insolvência é abrangida pelo n.º 1 ou pelo n.º 2, do artigo 7.º, do Regulamento n.º 492/2011, dado que estas duas disposições aplicam o princípio da igualdade de tratamento consagrado no artigo 45.º, n.º 2, TFUE.

43. Para além dos artigos 45.º TFUE e 7.º do Regulamento n.º 492/2011, penso que é oportuno incluir a Diretiva 2008/94 na reflexão, embora a mesma não seja mencionada nas questões prejudiciais.

D – *Diretiva 2008/94*

44. Como a Diretiva 2008/94 estabelece, no artigo 3.º, uma obrigação de pagamento dos créditos em dívida dos trabalhadores assalariados [21], a questão relativa à discriminação, colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio a propósito da indemnização por insolvência que foi paga a A. Eschenbrenner, deve ser apreciada à luz da finalidade social da referida diretiva.

45. A este respeito, o Tribunal de Justiça salientou que os pagamentos de créditos salariais, pela sua própria natureza, se revestem de grande importância para os interessados [22].

16 — V. acórdão de 5 de dezembro de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, n.os 25 e 26).

17 — V. acórdão de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, n.º 41).

18 — V. acórdão de 16 de setembro de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537).

19 — No n.º 29 do acórdão de 16 de julho de 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), o Tribunal de Justiça declarou que era ao direito nacional que cabia definir a natureza jurídica de créditos como os que estavam em causa no processo principal.

20 — A saber, no caso em apreço, na Alemanha.

21 — V. acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, n.º 22).

22 — V. acórdão de 16 de julho de 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, n.º 44).

46. Além disso, no acórdão de 17 de novembro de 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, n.os 27 e 28), o Tribunal de Justiça declarou que o objetivo da Diretiva 80/987/CEE do Conselho, de 20 de outubro de 1980, relativa à proteção dos trabalhadores assalariados em caso de insolvência do empregador [23], cujas disposições correspondem, no essencial, às disposições da Diretiva 2008/94 [24], consistia em assegurar a todos os trabalhadores assalariados, a nível da União Europeia, *um mínimo de proteção* [25] em caso de insolvência do empregador, através do pagamento dos créditos de remuneração devidos, nos termos de contratos ou de relações de trabalho e que permaneceram em dívida durante um determinado período. É para estes efeitos que o artigo 3.º da Diretiva 2008/94 impõe que os Estados-Membros tomem as medidas necessárias para que as instituições de garantia assegurem, sem prejuízo do disposto no artigo 4.º da referida diretiva, o pagamento dos créditos em dívida aos trabalhadores assalariados.

47. O artigo 4.º da Diretiva 2008/94 confere aos Estados-Membros a faculdade de limitarem a obrigação de pagamento através da fixação de um período de referência ou de um período de garantia e/ou de limites máximos aos pagamentos [26].

48. Por conseguinte, os Estados-Membros têm a faculdade, por força do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2008/94, de limitar a obrigação de pagamento a determinado período, fixado de acordo com as modalidades previstas no n.º 2 do artigo 4.º, da referida diretiva [27]. A este respeito, resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que a indemnização por insolvência é relativa aos três últimos meses do contrato de trabalho, de acordo com o § 165, n.º 1, do SGB III.

49. Além disso, o artigo 4.º, n.º 3, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/94 prevê que os Estados-Membros têm a faculdade de fixar um limite para a garantia de pagamento dos créditos em dívida dos trabalhadores assalariados, a fim de evitar o pagamento de montantes que ultrapassem do objetivo social desta diretiva. Contudo, o Tribunal de Justiça considerou que, embora os Estados-Membros tenham o direito de fixar um limite para a garantia de pagamento dos créditos em dívida, *têm de assegurar, até esse limite, o pagamento da totalidade dos créditos em causa* [28].

50. Ora, embora artigo 3.º da Diretiva 2008/94 preveja que as instituições de garantia asseguram o pagamento dos créditos em dívida dos trabalhadores assalariados, subscrevo as observações do Governo alemão, de acordo com as quais «[e]ssa diretiva não prevê, no entanto, nenhuma disposição relativa à questão de saber se estão aqui em causa valores brutos ou valores líquidos e à maneira como, se for caso disso, deve ser efetuado o tratamento fiscal da indemnização por insolvência». De facto, a Diretiva 2008/94 não regula o tratamento fiscal dos créditos em causa. Na falta de harmonização, em aplicação do direito da União, os Estados-Membros têm, portanto, o direito de tributar, ou não, a indemnização correspondente aos créditos em dívida dos trabalhadores assalariados.

23 — JO 1980, L 283, p. 23, EE 05 F2 p. 219, conforme alterada pela Diretiva 2002/74/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de setembro de 2002 (JO L 270, p. 10).

24 — Com efeito, no n.º 20 do acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), o Tribunal de Justiça considerou que a Diretiva 2008/94 procede à codificação da Diretiva 80/987 e contém, no essencial, as mesmas disposições que esta última.

25 — O considerando 3 da Diretiva 2008/94 prevê que «[s]ão necessárias disposições para proteger os trabalhadores assalariados em caso de insolvência do empregador e para lhes assegurar um mínimo de proteção, em particular para garantir o pagamento dos seus créditos em dívida, tendo em conta a necessidade [d]e um desenvolvimento económico e social equilibrado na Comunidade. Para esse efeito, os Estados-Membros deverão criar uma instituição que garanta aos trabalhadores assalariados em causa o pagamento dos seus créditos em dívida».

26 — V., neste sentido, acórdão de 28 de novembro de 2013, Gomes Viana Novo e o. (C-309/12, EU:C:2013:774, n.º 22).

27 — V. acórdão de 14 de julho de 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, n.º 20).

28 — V. acórdão de 4 de março de 2004, Barsotti e o. (C-19/01, C-50/01 e C-84/01, EU:C:2004:119, n.º 36). Daqui decorre que o artigo 4.º da Diretiva 2008/94 deve ser interpretado de forma restritiva e conforme com o objetivo social da diretiva, que é de assegurar um *mínimo de proteção a todos os trabalhadores*. V., igualmente, por analogia, acórdão de 14 de julho de 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, n.º 20).

51. No que diz respeito aos trabalhadores que residem na Alemanha, a indemnização por insolvência é equivalente ao valor da remuneração líquida. Daqui decorre que, para estes últimos, a indemnização por insolvência é, em princípio, equivalente ao salário líquido que recebiam anteriormente como trabalhadores ativos. Por conseguinte, relativamente ao período em causa, a situação salarial líquida desses trabalhadores é reconstituída retroativamente, dado que recebem o seu salário líquido anterior.

52. Em contrapartida, no caso de trabalhadores fronteiriços que se encontrem na situação de A. Eschenbrenner, a dedução fictícia do imposto sobre o salário alemão na determinação da indemnização por insolvência nos termos do § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III não permite atingir o mesmo resultado [29].

53. Com efeito, a consideração fictícia do imposto sobre o salário alemão tem repercussões desfavoráveis na situação dos trabalhadores fronteiriços, como A. Eschenbrenner, e coloca-os em desvantagem em relação aos trabalhadores que residem na Alemanha. Ao contrário do que acontece com estes últimos, relativamente ao período em causa, a situação salarial líquida dos trabalhadores fronteiriços não é reconstituída ou restabelecida retroativamente [30].

54. Afigura-se, pois, que a regulamentação nacional em causa trata os trabalhadores fronteiriços da mesma maneira que os trabalhadores residentes na Alemanha, embora eles se encontrem em situações que não são comparáveis [31]. Com efeito, antes da insolvência do seu empregador, A. Eschenbrenner estava sujeito ao imposto em França e recebia um rendimento líquido superior ao de um trabalhador que se encontrasse numa situação idêntica à sua, mas que residisse na Alemanha.

55. O Governo alemão considera que o § 167, n.º 2, ponto 2, do SGB III não tem por principal efeito colocar em situação de desvantagem os trabalhadores migrantes e os trabalhadores fronteiriços. No entender deste governo, em função das especificidades de cada caso concreto, e nomeadamente das taxas de tributação individuais dos trabalhadores nos diferentes Estados-Membros da União, esta disposição é suscetível de produzir, para cada caso, efeitos favoráveis ou desfavoráveis sobre a situação dos trabalhadores fronteiriços, consoante o imposto mais elevado seja o imposto alemão ou o do outro Estado-Membro.

56. Importa sublinhar que as consequências desfavoráveis, ou mesmo favoráveis, eventualmente decorrentes das disparidades entre as tabelas de imposto nos Estados-Membros, cuja fixação, na ausência de regulamentação da União na matéria, é da competência dos Estados-Membros, não podem, como tais, ser constitutivas de discriminação proibida pelo direito da União [32].

57. Todavia, quando a indemnização por insolvência, paga por um Estado-Membro a um trabalhador residente, corresponde à remuneração líquida recebida anteriormente pelo exercício de uma atividade e visa, portanto, restabelecer o *statu quo* anterior à insolvência do empregador, o que é conforme ao objetivo da Diretiva 2008/94, esse Estado-Membro deve assegurar o mesmo tratamento aos trabalhadores fronteiriços [33].

29 — V., por analogia, acórdão de 16 de setembro de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, n.º 28).

30 — A Comissão considera que é abusivo aplicar deduções que não teriam sido efetuadas caso a insolvência do empregador não tivesse ocorrido.

31 — O Governo alemão considera, pelo contrário, que os trabalhadores fronteiriços e os trabalhadores residentes na Alemanha se encontram numa situação comparável.

32 — V., por analogia, acórdão de 12 de maio de 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, n.ºs 47 a 50).

33 — A este respeito, observo que, dado que a indemnização por insolvência paga pela República Federal da Alemanha a um trabalhador visa restabelecer a sua remuneração líquida anterior à insolvência do empregador, esse Estado-Membro tem o direito de, aquando da fixação da mesma, deduzir da remuneração bruta do trabalhador fronteiriço o montante dos impostos pagos anteriormente por este último. Por conseguinte, considero que a República Federal da Alemanha teria o direito de deduzir da remuneração bruta de A. Eschenbrenner o montante dos impostos que este teria pago em França sobre a mesma remuneração, antes da declaração de insolvência do seu empregador.

58. Consequentemente, no caso dos trabalhadores fronteiriços, a aplicação fictícia do imposto alemão sobre os salários impede que o montante da indemnização por insolvência corresponda à remuneração líquida recebida anteriormente, ao invés do que ocorre com os trabalhadores residentes na Alemanha [34], e constitui uma discriminação contrária aos artigos 45.º TFUE e 7.º do Regulamento n.º 492/2011 [35] [36].

59. Considero, também, que a regulamentação nacional em causa viola o artigo 3.º da Diretiva 2008/94, na medida em que não assegura, dentro dos limites máximos estabelecidos em conformidade com o artigo 4.º, n.º 3, da referida diretiva, o pagamento da totalidade dos créditos em dívida em causa. Com efeito, embora o direito da República Federal da Alemanha de tributar a indemnização paga a título desses créditos não deva ser posto em causa, o exercício desse direito através da dedução fictícia do imposto alemão, neste caso mais elevado do que o imposto francês anteriormente aplicável, viola o artigo 3.º da Diretiva 2008/94 e o regime de proteção mínima previsto pela referida diretiva.

60. Além disso, tendo em conta que, nos termos do artigo 3.º da Diretiva 2008/94, o pagamento dos créditos em dívida deve ser assegurado *pelas instituições de garantia*, a Agência deve assegurar, tanto aos trabalhadores residentes, como aos trabalhadores fronteiriços, o pagamento da sua remuneração líquida. Daqui decorre que o facto de o beneficiário da indemnização por insolvência manter, eventualmente, um crédito contra o seu empregador [37], no que respeita à parte do seu salário bruto correspondente ao imposto, na minha opinião, não é relevante e não tem influência sobre a solução do processo.

VI – Conclusão

61. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Superior competente em matéria social da Renânia-Palatinado), nos seguintes termos:

O artigo 45.º TFUE, o artigo 7.º do Regulamento (UE) n.º 492/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de abril de 2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União e o artigo 3.º da Diretiva 2008/94/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2008, relativa à proteção dos trabalhadores assalariados em caso de insolvência do empregador opõem-se a uma regulamentação nacional que, ao contrário do que acontece com os trabalhadores sujeitos ao imposto sobre o rendimento no Estado-Membro em causa, não assegura aos trabalhadores fronteiriços que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento nesse Estado-Membro nem são devedores de imposto a título da indemnização por insolvência, nos termos das disposições que lhe são aplicáveis noutro Estado-Membro, uma indemnização por insolvência que equivale à sua remuneração líquida anterior.

34 — V., por analogia, acórdão de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, n.º 45).

35 — Importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio não fez alusão a nenhuma justificação para esta discriminação. Ora, o Governo alemão considera que uma «obrigação, ainda que indireta, de aplicar as disposições fiscais de outros Estados-Membros poderia dar origem a decisões de indeferimento, bem como a um aumento desproporcionado das despesas administrativas». Considero que tais objeções devem ser rejeitadas. Com efeito, no n.º 30 do acórdão de 16 de setembro de 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), o Tribunal de Justiça declarou que «essas razões não podem, em qualquer caso, justificar o desrespeito das obrigações que para a República Federal da Alemanha decorrem do Tratado [FUE]». V., igualmente, acórdão de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, n.º 48), e, por analogia, acórdão de 19 de junho de 2014, Specht e o. (C-501/12 a C-506/12, C-540/12 e C-541/12, EU:C:2014:2005, n.º 77).

36 — Isto é particularmente verdadeiro se o objetivo da legislação alemã que não tributa a indemnização por insolvência consiste em assegurar que essa indemnização não exceda o que o beneficiário teria recebido como salário. V. nota 14 das presentes conclusões. Isto vem confirmar o facto de que a República Federal da Alemanha poderia deduzir, a título fictício, o imposto que o interessado teria de pagar em França. V. nota 33 das presentes conclusões.

37 — Saliento que resulta do pedido de decisão prejudicial que algumas secções do Bundesarbeitsgericht (Tribunal Federal de Trabalho, Alemanha) estão divididas quanto à questão de saber se, neste contexto, um trabalhador fronteiriço mantém, efetivamente, um crédito contra o seu empregador.