Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 7 septembrie 2016 [1]

Cauza C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
împotriva
Bundesagentur für Arbeit

[cerere de decizie preliminară formulată de Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Superior de Contencios Social din Renania-Palatinat, Germania)]

„Trimitere preliminară — Libera circulație a lucrătorilor — Articolul 45 TFUE — Regulamentul (UE) nr. 492/2011 — Articolul 7 — Principiul nediscriminării — Lucrător frontalier care este supus impozitului pe venit în statul membru de reședință — Directiva 2008/94/CE — Indemnizație plătită de statul membru de încadrare în muncă în caz de insolvență a angajatorului — Modalități de calcul — Luarea în considerare fictivă a impozitului pe salariu datorat în statul membru de încadrare în muncă”

I – **Introducere**

1. Prezenta cerere de decizie preliminară, depusă la grefa Curții la 22 septembrie 2015 de către Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Superior de Contencios Social din Renania-Palatinat, Germania), privește interpretarea articolului 45 TFUE și a articolului 7 din Regulamentul (UE) nr. 492/2011 al Parlamentului European și al Consiliului din 5 aprilie 2011 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Uniunii [2].

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Alphonse Eschenbrenner, cetățean francez cu reședința în Franța, și Bundesagentur für Arbeit (Agenția Federală pentru Ocuparea Forței de Muncă, Germania, denumită în continuare „Agenția”). Acest litigiu privește luarea în considerare fictivă de către Agenție a impozitului pe salariu din Germania la stabilirea cuantumului indemnizației de insolvență datorată domnului Eschenbrenner ca urmare a insolvenței angajatorului acestuia în Germania.

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO 2011, L 141, p. 1.

II – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul internațional*

3. Articolul 13 din Convenția fiscală semnată la Paris, la 21 iulie 1959, între Republica Franceză și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri și de stabilire a normelor de asistență administrativă și juridică reciprocă în domeniul impozitelor pe venit și pe capital, precum și în domeniul impozitelor pe cifra de afaceri și pe teren (denumită în continuare „convenția fiscală”) prevede:

„(1) Sub rezerva dispozițiilor alineatelor de mai jos, veniturile care provin dintr-o activitate salariată sunt supuse impozitării numai în statul contractant în care se exercită activitatea personală ce reprezintă sursa acestor venituri. […]

[…]

(5) a) Prin derogare [de la alineatul (1)], veniturile care provin dintr-o activitate salariată a persoanelor care lucrează în zona de frontieră a unui stat contractant și care își au locuința permanentă în zona de frontieră a celuilalt stat contractant în care se întorc în mod normal în fiecare zi sunt supuse impozitării numai în acest alt stat;

[…]”

4. Articolul 14 din această convenție fiscală prevede:

„(1) Salariile, retribuțiile și alte remunerații analoge, precum și pensiile pentru limită de vârstă, plătite de unul dintre statele contractante, de un land sau de o persoană juridică de drept public din statul respectiv sau din land persoanelor fizice care au reședința în celălalt stat pentru serviciile prestate în cadrul administrației sau al forțelor armate în prezent sau în trecut sunt impozitate numai în primul stat. […]

(2) Dispozițiile alineatului (1) prima teză se aplică de asemenea:

1. Sumelor plătite în cadrul asigurărilor sociale legale;

[…]”

B – *Dreptul Uniunii*

1. Regulamentul nr. 492/2011

5. Articolul 7 din capitolul I, intitulat „Activitatea salariată, egalitatea de tratament și familiile lucrătorilor”, cuprins în secțiunea 2, intitulată „Desfășurarea activității salariate și egalitatea de tratament”, din Regulamentul nr. 492/2011 are următorul cuprins:

„(1) Lucrătorul resortisant al unui stat membru nu poate fi tratat diferit, pe teritoriul celorlalte state membre, față de lucrătorii naționali, pe criterii de cetățenie, în ceea ce privește condițiile de încadrare în muncă și de muncă și, în special, în ceea ce privește remunerarea, concedierea și, în cazul în care rămâne fără un loc de muncă, reintegrarea profesională și reangajarea.

(2) Acesta beneficiază de aceleași avantaje sociale și fiscale ca și lucrătorii naționali.

[…]”

2. Directiva 2008/94/CE

6. Articolul 1 din Directiva 2008/94/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2008 privind protecția lucrătorilor salariați în cazul insolvenței angajatorului [3] stipulează următoarele:

„(1) Prezenta directivă se aplică creanțelor salariaților care izvorăsc din contracte de muncă sau raporturi de muncă încheiate cu angajatori care sunt în stare de insolvență în sensul articolului 2 alineatul (1).

[…]”

7. Articolul 2 alineatul (1) din această directivă definește condițiile în care un angajator este considerat, în sensul prezentei directive, a fi în stare de insolvență. Potrivit alineatului (2) al acestui articol:

„Prezenta directivă nu aduce atingere dreptului intern cu privire la definirea termenilor «lucrător salariat», «angajator», «remunerație», «drept dobândit», «drept în curs de a fi dobândit».

[…]”

8. Articolul 3 din Directiva 2008/94 stipulează următoarele:

„Statele membre iau măsurile necesare pentru a asigura că instituțiile de garantare asigură, sub rezerva articolului 4, plata creanțelor neachitate ale lucrătorilor salariați care rezultă din contracte de muncă sau raporturi de muncă, inclusiv, în cazurile prevăzute de dreptul intern, compensația pentru încetarea raporturilor de muncă.

Creanțele preluate de instituția de garantare sunt drepturile salariale neplătite referitoare la o perioadă care precede și/sau, după cum este cazul, succedă unei date stabilite de statele membre.”

9. Articolul 4 din Directiva 2008/94 prevede:

„(1) Statele membre au posibilitatea de a limita obligația de plată prevăzută la articolul 3 pentru instituțiile de garantare.

(2) În cazul în care statele membre își exercită dreptul prevăzut la alineatul (1), acestea specifică durata perioadei pentru care creanțele neachitate urmează să fie plătite de către instituția de garantare. Aceasta însă nu poate fi mai scurtă decât perioada care acoperă drepturile salariale pentru ultimele trei luni ale raportului de muncă care precedă sau succedă datei menționate la articolul 3 al doilea paragraf.

[…]

(3) Statele membre pot stabili plafoane ale plăților efectuate de instituțiile de garantare. Aceste plafoane nu se pot situa mai jos de un nivel compatibil din punct de vedere social cu obiectivul social al prezentei directive.

[…]”

3 — JO 2008, L 283, p. 36.

C – *Dreptul german*

10. Articolul 3 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit) prevede următoarele:

„Sunt exonerați […]

2. […]

b) indemnizația de insolvență, […]”

11. Sozialgesetzbuch [Codul securității sociale (SGB)] stipulează, la articolul 165 alineatul 1 din cartea III (denumită în continuare „SGB III”), următoarele:

„Lucrătorii au dreptul să primească indemnizație de insolvență dacă au fost încadrați în muncă pe teritoriul național și dacă, în cazul în care survine insolvența angajatorului lor, mai sunt titulari ai unor creanțe salariale aferente ultimelor trei luni ale raportului de muncă. […]”

12. Articolul 167 din SGB III, intitulat „Cuantum”, prevede:

„(1) Indemnizația de insolvență se plătește până la valoarea salariului net, care este egal cu salariul brut, în limita plafonului de calcul al cotizațiilor prevăzut la articolul 341 alineatul (4) din SGB III minus deducerile legale.

(2) În cazul în care lucrătorul

[…]2. nu este supus pe teritoriul național nici impozitului pe venit, nici impozitului pe indemnizația de insolvență în temeiul dispozițiilor care îi sunt aplicabile, din remunerație se deduce impozitul pe care l-ar fi datorat pe teritoriul național dacă ar fi fost supus impozitului pe venit.”

13. Articolul 169 prima teză din SGB III, intitulat „Subrogare”, prevede:

„Creanțele salariale care stau la baza dreptului de a primi indemnizație de insolvență sunt transmise prin subrogare la [Agenție] în cazul în care se solicită o indemnizație de insolvență.”

III – **Litigiul principal și întrebările preliminare**

14. Domnul Eschenbrenner, cetățean francez, are reședința în Franța. Acesta lucra din anul 1996 la o întreprindere situată în Germania ca lucrător frontalier în sensul convenției fiscale. În consecință, veniturile sale obținute în Germania erau supuse impozitării în Franța.

15. La 29 iunie 2012, a fost inițiată o procedură de insolvență împotriva angajatorului domnului Eschenbrenner.

16. Până în luna martie 2012, salariile și remunerațiile i-au fost plătite integral domnului Eschenbrenner. Pentru perioada 1 aprilie 2012-28 iunie 2012, administratorul judiciar provizoriu i-a achitat domnului Eschenbrenner, prin mecanismul de prefinanțare, o remunerație în cuantum de 3 550,24 euro. Potrivit certificatului privind indemnizația de insolvență, eliberat de administratorul judiciar, domnului Eschenbrenner îi revenea suma totală de 5 571,88 euro pentru perioada menționată

anterior [4].

17. La 13 iulie 2012, reclamantul a solicitat plata unei indemnizații de insolvență. Prin decizia din 18 iulie 2012, i s-a acordat o indemnizație de insolvență în cuantum total de 356,77 euro. Agenția i-a calculat acest cuantum reținând din remunerația brută a domnului Eschenbrenner deopotrivă contribuțiile sociale, avansul acordat în aprilie 2012 împreună cu suma acordată de administratorul judiciar provizoriu cu titlu de prefinanțare, precum și o sumă reținută fictiv din impozitul pe salarii, prevăzută de dreptul german.

18. În contestația introdusă împotriva deciziei, domnul Eschenbrenner a susținut că reținerea impozitului fictiv pe salarii încalcă dreptul Uniunii, întrucât el nu era supus impozitului în Germania. Prin decizia din 18 septembrie 2012, pârâtul a respins contestația, întrucât indemnizația a fost calculată în mod corect potrivit dispozițiilor în vigoare în Germania.

19. La 18 octombrie 2012, domnul Eschenbrenner a introdus o cale de atac la Sozialgericht (Tribunalul de Contencios Social). Acesta a susținut că modul de calcul al indemnizației de insolvență prevăzut la articolul 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III nu era în conformitate cu articolul 45 TFUE, deoarece îi afecta negativ situația de lucrător frontalier. În opinia domnului Eschenbrenner, lucrătorii germani primesc o indemnizație de insolvență care reprezintă 100 % din venitul lor net anterior, în timp ce el, în calitate de lucrător frontalier supus în mod normal impozitării în Franța, a primit o sumă considerabil mai mică decât venitul său net anterior, întrucât se ia în considerare în mod fictiv impozitul pe salariu aplicabil în Germania, care este în mod semnificativ mai mare decât cel aplicabil în Franța.

20. Sozialgericht (Tribunalul de Contencios Social) a respins acțiunea prin hotărârea din 16 octombrie 2013. La 9 decembrie 2013, domnul Eschenbrenner a formulat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

21. Instanța de trimitere consideră că cuantumul indemnizației de insolvență ar trebui, în principiu, să fie egal cu remunerația netă. Or, în aplicarea modului de calcul prevăzut la articolul 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III, această indemnizație, dimpotrivă, nu ar permite compensarea de către lucrătorii frontalieri a remunerației lor nete anterioare. Instanța arată că, în Hotărârea din 16 septembrie 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), și, respectiv, în Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), Curtea a considerat că deducerea fictivă cu ocazia calculului impozitului pe venitul datorat în Germania, pe de o parte, din cuantumul aferent unui ajutor de tranziție, plătit foștilor lucrători civili ai forțelor armate aliate în Germania, și, pe de altă parte, din cuantumul aferent majorărilor de salariu plătite lucrătorilor în cadrul unui regim de muncă cu regim parțial constituie o discriminare indirectă.

22. Cu toate acestea, instanța de trimitere arată că, spre deosebire de situațiile în discuție în ultimele două cauze menționate, articolul 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III nu ar conduce, de fapt, la o dublă impozitare, dat fiind că, în speță, numai impozitul care ar fi datorat în Germania se ia în considerare în mod fictiv la calcularea indemnizației de insolvență.

23. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a interpretării date de Sozialgericht (Tribunalul de Contencios Social), potrivit căreia beneficiarul indemnizației de insolvență ar avea o datorie față de angajator în ceea ce privește partea din salariul său brut aferentă impozitului. Astfel, chiar dacă lucrătorul frontalier ar mai avea o datorie față de angajator, acesta ar

4 — Suma de 1 094,57 euro reprezentând contribuții sociale, și anume 379,11 euro pentru luna aprilie, 371,23 euro pentru luna mai și, respectiv, 344,23 euro pentru luna iunie 2012, a fost dedusă din suma indicată. Domnul Eschenbrenner a obținut, în plus, pentru luna aprilie, un avans pentru cheltuieli de 36,90 euro, sumă inclusă deja în cei 5 571,88 euro.

trebui să depună un efort mai mare și ar fi mai puțin protejat decât un lucrător german, prin neplata din masa credală, aspect deloc improbabil, potrivit instanței de trimitere. Aceasta arată că o astfel de interpretare ar putea fi contrară Directivei 2008/94, care prevede, în principiu, o compensare integrală a creanțelor salariale neplătite.

24. În aceste condiții, Landessozialgericht Rheinland Pfalz (Tribunalul Superior de Contencios Social din Renania-Palatinat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este compatibil cu dispozițiile dreptului primar și/sau derivat al Uniunii Europene [în special cu articolul 45 TFUE și cu articolul 7 din Regulamentul nr. 492/2011] faptul că unui lucrător care a lucrat inițial în Germania, care locuiește în alt stat membru, care nu este supus impozitului pe venit pe teritoriul Germaniei și care, potrivit dispozițiilor care îi sunt aplicabile, nu datorează nici impozit pentru indemnizația de insolvență i se deduce în mod fictiv, din salariul de referință pentru calculul indemnizației de insolvență care îi revine în cazul insolvenței angajatorului, impozitul pe salariu pe care l-ar fi datorat în Germania dacă ar fi fost supus impozitului pe venit, atunci când lucrătorul nu mai poate pretinde de la angajator partea din salariul brut rămasă neplătită?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, este compatibil cu dispozițiile dreptului primar și/sau derivat al Uniunii faptul că lucrătorul care se află în situația de mai sus poate pretinde de la angajatorul său partea din salariul brut rămasă neplătită?”

IV – **Procedura în fața Curții**

25. Guvernul german și Comisia Europeană au depus observații scrise. Acestea au formulat observații orale în ședință, care s-a desfășurat la 7 iulie 2016.

V – **Analiză**

26. Prin intermediul acestor întrebări, care, în opinia noastră, trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 45 alineatul (2) TFUE și articolul 7 din Regulamentul nr. 492/2011 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale cum ar fi articolul 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III, care, spre deosebire de situația lucrătorilor supuși impozitului pe venit în Germania [5], nu garantează lucrătorilor frontalieri care nici nu sunt supuși impozitului pe venit în Germania, nici nu datorează în Franța un impozit pe indemnizația de insolvență acordarea unei indemnizații de insolvență care să echivaleze cu remunerația lor netă anterioară.

27. De asemenea, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă existența sau inexistența posibilității unui lucrător frontalier de a pretinde de la angajatorul său partea din salariul său brut rămasă neplătită are vreo influență asupra soluționării cauzei.

A – *Observații introductive*

28. Indemnizația de insolvență acordată de Agenție domnului Eschenbrenner are legătură cu creanțele salariale rezultate dintr-un raport de muncă pentru perioada cuprinsă între 1 aprilie 2012 și 28 iunie 2012, și anume trei luni.

5 — A se vedea articolul 167 alineatul 1 din SGB III.

29. Din dosarul cauzei aflat la dispoziția Curții reiese că, în conformitate cu articolul 167 alineatul (1) din SGB III, indemnizația de insolvență se plătește până la valoarea remunerației nete a lucrătorului, care este egală cu remunerația brută [6] diminuată cu cuantumul impozitului pe venit aplicabil în Germania.

30. Or, conform articolului 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III [7], în cazul unui lucrător frontalier cum este domnul Eschenbrenner, care nu este supus nici impozitului pe venit în Germania, nici impozitului pe indemnizația de insolvență în temeiul dispozițiilor care-i sunt aplicabile în Franța, această indemnizație este diminuată, în mod fictiv, cu cuantumul impozitului pe venit aplicabil în Germania.

31. În consecință, dacă lucrătorii frontalieri în cauză sunt plasați într-o situație identică cu cea a lucrătorilor supuși impozitului pe venit în Germania în ceea ce privește *cuantumul* indemnizației de insolvență acordate, aceștia, spre deosebire de lucrătorii supuși impozitării în Germania, nu primesc o indemnizație de insolvență care să echivaleze cu remunerația lor netă anterioară.

32. Prin urmare, indemnizația pe care o primesc nu permite compensarea remunerației nete anterioare a unui lucrător frontalier precum domnul Eschenbrenner, întrucât cota-parte fictivă ce corespunde impozitului pe venit aplicabil în Germania este mai mare decât impozitul pe venit aplicabil anterior în Franța [8], potrivit convenției fiscale.

B – *Cu privire la lipsa dublei impuneri și la competența fiscală a Republicii Federale Germania*

33. Din cererea de decizie preliminară rezultă că, pe de o parte, au fost introduse în ordinea juridică germană unele măsuri de prevenire a dublei impuneri asupra indemnizației de insolvență, prin articolul 14 alineatul (2) punctul 1 din convenția fiscală, care stipulează că dreptul de a impozita indemnizația de insolvență a lucrătorilor frontalieri precum domnul Eschenbrenner aparține exclusiv Republicii Federale Germania și că, pe de altă parte, articolul 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III [9] nu determină, nici în ceea ce îl privește, riscul unei duble impuneri de fapt.

34. Având în vedere lipsa dublei impuneri, instanța de trimitere ridică problema dacă reglementarea națională în cauză constituie o măsură discriminatorie împotriva lucrătorilor frontalieri în cauză, incompatibilă cu articolul 45 alineatul (2) TFUE și cu articolul 7 din Regulamentul nr. 492/2011.

6 — În limita plafonului de calcul al cotizațiilor prevăzut la articolul 341 alineatul (4) din SGB III. Acest plafon nu pare să fie în discuție în cauza principală.

7 — Potrivit guvernului german, această dispoziție constituie o excepție de la regula prevăzută la articolul 167 alineatul 1 din SGB III.

8 — Și anume, anterior insolvenței angajatorului său.

9 — Trebuie precizat că articolul 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III, care prevede în special deducerea impozitelor fictive, nu este prevăzut în Codul fiscal german.

35. Astfel, în cauzele în care au fost pronunțate Hotărârea din 16 septembrie 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punctul 37)[10], și Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399)[11], raționamentul Curții s-a întemeiat, cel puțin în parte, pe faptul că un lucrător frontalier era expus riscului unei duble impuneri.

36. Potrivit unei jurisprudențe constante, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare din partea Uniunii, statele membre rămân competente să stabilească, prin convenție sau în mod unilateral, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, în special în scopul eliminării dublei impuneri. Revine statelor membre sarcina de a lua măsurile necesare pentru a preveni situațiile de dublă impozitare, utilizând în special criteriile de repartizare urmate în practica fiscală internațională[12].

37. În consecință, considerăm că dreptul Republicii Federale Germania de a impozita indemnizația de insolvență a lucrătorilor frontalieri precum domnul Eschenbrenner în conformitate cu convenția fiscală și cu legislația sa internă nu trebuie repus în discuție[13]. Din această concluzie (și îndeosebi din faptul că în prezenta cauză convenția fiscală este respectată și nu există dublă impunere) nu rezultă însă în mod automat că legislația germană este conformă cu dreptul Uniunii[14].

C – Cu privire la principiul nediscriminării consacrat de dispozițiile dreptului Uniunii care fac obiectul primei întrebări preliminare

38. Articolul 45 alineatul (2) TFUE interzice orice discriminare pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă. Articolul 7 alineatele (1) și (2) din Regulamentul nr. 492/2011 nu reprezintă decât expresia principiului nediscriminării consacrat de articolul 45 alineatul (2) TFUE în domeniile specifice condițiilor de încadrare în muncă și de muncă și acordarea de avantaje sociale. În consecință, articolul 7 alineatele (1) și (2) din Regulamentul nr. 492/2011 trebuie interpretat în același mod ca articolul 45 alineatul (2) TFUE[15].

10 — În această cauză, Curtea a hotărât, în esență, că principiul nediscriminării se opune unei reglementări naționale prevăzute de un contract colectiv de muncă, conform căreia cuantumul unei prestații sociale precum un ajutor de tranziție la prestațiile pentru șomaj, acordat salariaților în caz de concediere și plătit de statul membru de încadrare în muncă unui lucrător care își are reședința și este supus impozitării într-un alt stat membru, se calculează astfel încât impozitul pe salariu datorat în statul membru de încadrare în muncă este dedus în mod fictiv la stabilirea bazei de calcul al acestui ajutor, deși, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, remunerațiile, salariile și sumele analoge plătite lucrătorilor care nu sunt rezidenți ai acestui stat sunt supuse impozitului numai în statul membru de reședință al acestora.

11 — În cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), o majorare plătită de angajator în cadrul unui regim de muncă cu timp parțial în vederea pregătirii pensionării trebuie să fie calculată astfel încât impozitul pe salariu datorat de lucrător în statul membru de angajare este dedus în mod fictiv la stabilirea bazei de calcul al acestei majorări, deși, potrivit unei convenții fiscale pentru evitarea dublei impuneri, salariile, retribuțiile și alte remunerații analoge plătite lucrătorilor frontalieri sunt supuse impozitului numai în statul membru de reședință al acestora. La punctul 45 din această hotărâre, Curtea a decis că, „în cazul lucrătorilor frontalieri, aplicarea cu titlu fictiv a cotei germane de impozit pe salariu face ca suma plătită să nu corespundă cu aproximativ 85 % din remunerația netă încasată anterior pentru munca cu normă întreagă, spre deosebire de situația generală a lucrătorilor cu reședința în Germania”.

12 — A se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punctele 28, 29, 31 și 32 și jurisprudența citată).

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 30).

14 — Ne întrebăm de altfel dacă Republica Federală Germania a exercitat efectiv o competență fiscală cu privire la indemnizația de insolvență acordată domnului Eschenbrenner deoarece articolul 3 punctul 2 litera b) din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit) scutește această indemnizație de orice impozit și deducerea impozitului fictiv ar putea tinde în realitate să asigure ca beneficiarul să nu primească o sumă mai mare decât salariul net pe care l-ar fi primit dacă angajatorul său nu ar fi devenit insolvabil, și aceasta chiar în condițiile în care guvernul german nu l-a admis în ședință. De altfel, este paradoxal să se deducă dintr-o indemnizație impozabilă, dar scutită de impozit în Germania, o sumă echivalentă cu impozitul pe salariu în vigoare în Germania (de fapt, doar baremul general fără eventualele deduceri datorate situației personale și familiale a contribuabilului) în condițiile în care, dacă ar exista un salariu, ar fi impozabil în Franța!

15 — A se vedea Hotărârea din 20 iunie 2013, Giersch și alții (C-20/12, EU:C:2013:411, punctul 35), și Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 23 și jurisprudența citată).

39. Regula egalității de tratament prevăzută atât la articolul 45 TFUE, cât și la articolul 7 din Regulamentul nr. 492/2011 interzice nu numai discriminările manifeste, întemeiate pe cetățenie, ci și toate formele disimulate de discriminare, care, prin aplicarea altor criterii de distincție, conduc de fapt la același rezultat. Cu excepția cazului în care apare temeinic justificată și proporțională cu scopul urmărit, o dispoziție de drept național, deși se aplică fără deosebire de cetățenie, trebuie considerată ca fiind indirect discriminatorie dacă, prin însăși natura sa, poate să afecteze mai mult lucrătorii migranți decât pe cei naționali și, în consecință, dacă prezintă riscul de a-i defavoriza în special pe primii [16]. Pentru ca o măsură să poată fi calificată ca indirect discriminatorie, nu este necesar ca aceasta să aibă ca efect să favorizeze toți resortisanții naționali sau să nu defavorizeze decât resortisanții celorlalte state membre, cu excluderea resortisanților naționali [17].

40. În plus, principiul nediscriminării impune nu numai ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, dar și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod [18].

41. Trebuie menționat că instanța de trimitere nu ia poziție clară cu privire la aspectul dacă indemnizația de insolvență constituie o „remunerare” în sensul articolului 7 alineatul (1) din Regulamentul nr. 492/2001 sau un „avantaj social” în sensul articolului 7 alineatul (2) din același regulament [19]. Totuși, dat fiind că, potrivit acestei instanțe și în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) punctul 1 din convenția fiscală, indemnizația de insolvență este impozabilă în statul care o acordă [20], se poate deduce, în opinia noastră, că, pentru instanța respectivă, această indemnizație se plătește „pentru asigurările sociale legale” și constituie un avantaj social. De asemenea, subliniem că guvernul german susține în observațiile sale faptul că indemnizația de insolvență constituie un avantaj social plătit pentru promovarea încadrării în muncă.

42. În orice caz, după cum arată Comisia în observațiile sale scrise, este irelevant dacă indemnizația de insolvență intră sub incidența alineatului (1) sau a alineatului (2) al articolului 7 din Regulamentul nr. 492/2011 dat fiind că aceste două dispoziții pun în aplicare principiul egalității de tratament consacrat la articolul 45 alineatul (2) TFUE.

43. În plus față de articolul 45 TFUE și de articolul 7 din Regulamentul nr. 492/2011, considerăm că este oportun să se includă în raționament Directiva 2008/94, chiar dacă nu este citată în întrebările preliminare.

D – *Directiva 2008/94*

44. Dat fiind că Directiva 2008/94 instituie, la articolul 3, o obligație de plată a drepturilor salariale neplătite datorate lucrătorilor salariați [21], problema discriminării ridicată de instanța de trimitere în privința indemnizației de insolvență acordate domnului Eschenbrenner trebuie apreciată în lumina finalității sociale a directivei menționate.

45. În această privință, Curtea a subliniat că plățile creanțelor salariale au, prin însăși natura lor, o foarte mare importanță pentru cei în cauză [22].

16 — A se vedea Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, punctele 25 și 26).

17 — A se vedea Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctul 41).

18 — A se vedea Hotărârea din 16 septembrie 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punctul 22).

19 — La punctul 29 din Hotărârea din 16 iulie 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), Curtea a decis că este de competența dreptului național să definească natura juridică a creanțelor precum cele în discuție în cauza principală.

20 — Și anume, în speță, în Germania.

21 — A se vedea Hotărârea din 10 februarie 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, punctul 22).

22 — A se vedea Hotărârea din 16 iulie 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, punctul 44).

46. În plus, în Hotărârea din 17 noiembrie 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, punctele 27 și 28), Curtea a decis că obiectivul Directivei 80/987/CEE a Consiliului din 20 octombrie 1980 privind protecția lucrătorilor salariați în cazul insolvabilității angajatorului [23], ale cărei dispoziții corespund în esență cu dispozițiile Directivei 2008/94 [24], consta în asigurarea pentru toți lucrătorii salariați a *unei protecții minime* [25] la nivelul Uniunii Europene în caz de insolvență a angajatorului prin plata creanțelor neachitate izvorâte din contracte de muncă sau din raporturi de muncă și care privesc salarizarea aferentă unei perioade determinate. Acesta este scopul în care articolul 3 din Directiva 2008/94 impune statelor membre să adopte măsurile necesare în vederea asigurării de către instituțiile de garantare, în conformitate cu articolul 4 din directiva menționată, a plății respectivelor creanțe neachitate ale lucrătorilor salariați.

47. Articolul 4 din Directiva 2008/94 conferă statelor membre posibilitatea de a limita obligația de plată prin fixarea unei perioade de referință sau a unei perioade de garanție și/sau prin stabilirea unor plafoane pentru plăți [26].

48. În consecință, statele membre au posibilitatea, în temeiul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 2008/94, de a limita obligația de plată la o anumită perioadă, fixată după modalitățile prevăzute la articolul 4 alineatul (2) din directiva menționată [27]. În această privință, din dosarul aflat la dispoziția Curții reiese că indemnizația de insolvență privește ultimele trei luni din contractul de muncă în conformitate cu articolul 165 alineatul (1) din SGB III.

49. În plus, articolul 4 alineatul (3) primul paragraf din Directiva 2008/94 prevede posibilitatea statelor membre de a stabili un plafon pentru garantarea plății creanțelor neachitate ale lucrătorilor salariați pentru a se evita plata unor sume care să depășească finalitatea socială a acestei directive. Totuși, Curtea a decis că, dacă statele membre ar avea dreptul de a fixa un plafon pentru garantarea creanțelor neachitate, *ar trebui să asigure, în limita acestui plafon, plata tuturor creanțelor neachitate în cauză* [28].

50. Or, deși este adevărat că articolul 3 din Directiva 2008/94 prevede că instituțiile de garantare asigură plata creanțelor neachitate ale lucrătorilor salariați, susținem observațiile guvernului german conform cărora „[a]ceastă directivă nu prevede însă nicio dispoziție în legătură cu aspectul dacă este vorba de valori brute sau de valori nete sau în legătură cu modul în care, dacă este cazul, trebuie efectuat tratamentul fiscal al indemnizației de insolvență”. Astfel, Directiva 2008/94 nu reglementează tratamentul fiscal al creanțelor în cauză. În absența unei armonizări în aplicarea dreptului Uniunii, statele membre au, așadar, dreptul de a impozita sau de a nu impozita indemnizația ce corespunde creanțelor neachitate ale lucrătorilor salariați.

51. În ceea ce privește lucrătorii cu reședința în Germania, indemnizația de insolvență se plătește până la valoarea remunerației nete. În consecință, pentru aceștia, indemnizația de insolvență este, în principiu, echivalentă cu salariul net primit anterior în calitate de lucrători activi. Prin urmare, pentru perioada în discuție, situația salariului net al acestor lucrători este reconstituită retroactiv, întrucât aceștia primesc salariul lor net anterior.

23 — JO 1980, L 283, p. 23, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/74/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 septembrie 2002 (JO 2002, L 270, p. 10, Ediție specială, 05/vol. 6, p. 149).

24 — Astfel, la punctul 20 din Hotărârea din 10 februarie 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), Curtea a decis că Directiva 2008/94 a procedat la codificarea Directivei 80/987 și cuprinde, în esență, aceleași dispoziții precum aceasta din urmă.

25 — Considerentul (3) al Directivei 2008/94 prevede că „sunt necesare [d]ispoziții pentru protejarea lucrătorilor salariați în cazul insolvenței angajatorului și pentru a le asigura un grad minim de protecție, în special pentru a le garanta plata creanțelor neachitate, ținând seama de necesitatea unei dezvoltări economice și sociale echilibrate în cadrul Comunității. În acest scop, statele membre ar trebui să instituie un organism care să garanteze lucrătorilor salariați plata creanțelor lor salariale neachitate”.

26 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 noiembrie 2013, Gomes Viana Novo și alții (C-309/12, EU:C:2013:774, punctul 22).

27 — A se vedea Hotărârea din 14 iulie 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, punctul 20).

28 — A se vedea Hotărârea din 4 martie 2004, Barsotti și alții (C-19/01, C-50/01 și C-84/01, EU:C:2004:119, punctul 36). În consecință, articolul 4 din Directiva 2008/94 trebuie interpretat în sens restrâns și conform cu finalitatea socială a directivei, de a asigura o *protecție minimă a tuturor lucrătorilor*. A se vedea de asemenea prin analogie Hotărârea din 14 iulie 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, punctul 20).

52. În schimb, în ceea ce privește lucrătorii frontalieri care se află în situația domnului Eschenbrenner, deducerea, în mod fictiv, a impozitului pe salariu al angajaților în Germania la stabilirea indemnizației de insolvență, conform articolului 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III, nu permite atingerea aceluiași rezultat [29].

53. Astfel, luarea în considerare în mod fictiv a impozitului pe salariu al angajaților în Germania are o incidență defavorabilă asupra situației lucrătorilor frontalieri precum domnul Eschenbrenner și îi dezavantajează în comparație cu lucrătorii care au reședința în Germania. Spre deosebire de aceștia din urmă, situația salariului net al lucrătorilor frontalieri pentru perioada în discuție nu se reconstituie și nu se restabilește retroactiv [30].

54. Prin urmare, reiese că reglementarea națională în cauză îi tratează pe lucrătorii frontalieri în același mod ca pe lucrătorii cu reședința în Germania în condițiile în care aceștia se află în situații care nu sunt comparabile [31]. Astfel, înainte ca angajatorul său să devină insolvabil, domnul Eschenbrenner era supus impozitării în Franța și primea un venit net mai mare decât cel al unui angajat aflat într-o situație identică cu a sa, dar care are reședința în Germania.

55. Guvernul german apreciază că articolul 167 alineatul (2) punctul 2 din SGB III nu are ca efect principal dezavantajarea lucrătorilor migranți și a lucrătorilor frontalieri. Potrivit acestui guvern, în funcție de particularitățile fiecărui caz în parte, în special de ratele de impozitare individuale ale lucrătorilor în diferitele state membre ale Uniunii, o astfel de dispoziție ar putea avea, de la caz la caz, efecte favorabile sau defavorabile asupra situației lucrătorului frontalier în funcție de împrejurarea că impozitul cel mai mare este cel din Germania sau cel din celălalt stat membru.

56. Trebuie subliniat că consecințele defavorabile, și chiar cele favorabile, pe care le-ar putea determina unele discrepanțe între baremele fiscale ale statelor membre, a căror fixare, în absența unei reglementări a Uniunii în acest domeniu, este de competența statelor membre, nu ar putea constitui, ca atare, o discriminare interzisă de dreptul Uniunii [32].

57. Totuși, în cazul în care indemnizația de insolvență acordată de un stat membru unui lucrător rezident corespunde remunerației sale nete primite anterior pentru o activitate salariată și urmărește, în consecință, restabilirea statu-quoului înainte ca angajatorul să fi devenit insolvabil, ceea ce corespunde de altfel și obiectivului Directivei 2008/94, acest stat membru trebuie să asigure același tratament lucrătorilor frontalieri [33].

29 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 16 septembrie 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punctul 28).

30 — Comisia consideră că este abuziv să se aplice deduceri care nu ar fi existat dacă angajatorul nu ar fi devenit insolvabil.

31 — Guvernul german consideră, dimpotrivă, că lucrătorii frontalieri și lucrătorii cu reședința în Germania se află într-o situație comparabilă.

32 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punctele 47-50).

33 — Arătăm în această privință că, având în vedere că indemnizația de insolvență acordată de Republica Federală Germania unui lucrător urmărește restabilirea salariului său net înainte ca angajatorul să fi devenit insolvabil, statul membru respectiv are dreptul, la momentul fixării acestuia, să deducă din salariul brut al lucrătorului frontalier cuantumul impozitelor plătite anterior de acesta. În consecință, considerăm că Republica Federală Germania ar avea dreptul să deducă din salariul brut al domnului Eschenbrenner cuantumul impozitelor pe care acesta le-ar fi plătit în Franța pentru același salariu înainte de declararea insolvenței angajatorului său.

58. În consecință, în cazul lucrătorilor frontalieri, aplicarea fictivă a impozitului pe salariu în Germania nu permite ca valoarea indemnizației de insolvență să corespundă remunerației sale nete anterioare, spre deosebire de cazul lucrătorilor cu reședința în Germania [34], și constituie o discriminare contrară articolului 45 TFUE și articolului 7 din Regulamentul nr. 492/2011 [35] [36].

59. De asemenea, considerăm că reglementarea națională în cauză încalcă articolul 3 din Directiva 2008/94, deoarece aceasta nu asigură, în limita plafonului fixat în conformitate cu articolul 4 alineatul (3) din Directiva menționată, plata tuturor creanțelor neachitate în cauză. Astfel, dacă dreptul Republicii Federale Germania de a impozita indemnizațiile plătite în temeiul acestor creanțe nu poate fi pus în discuție, exercitarea acestui drept prin deducerea, în mod fictiv, a impozitului în Germania, în speță mai mare decât impozitul din Franța aplicabil anterior, aduce atingere articolului 3 din Directiva 2008/94 și regimului de protecție minimă prevăzut de directiva menționată.

60. În plus, dat fiind că, în conformitate cu articolul 3 din Directiva 2008/94, plata creanțelor neachitate trebuie asigurată de *instituțiile de garantare*, Agenția trebuie să asigure atât lucrătorilor rezidenți, cât și lucrătorilor transfrontalieri plata remunerației lor nete. În consecință, faptul că beneficiarul indemnizației de insolvență mai are eventual [37] o datorie față de angajatorul său, în ceea ce privește partea din salariul său brut supus impozitării, nu este, în opinia noastră, pertinent și nici nu influențează soluționarea cauzei.

VI – **Concluzie**

61. În lumina considerațiilor anterioare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Superior de Contencios Social din Renania-Palatinat) după cum urmează:

„Articolul 45 TFUE, articolul 7 din Regulamentul (UE) nr. 492/2011 al Parlamentului European și al Consiliului din 5 aprilie 2011 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Uniunii și articolul 3 din Directiva 2008/94/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2008 privind protecția lucrătorilor salariați în cazul insolvenței angajatorului se opun unei reglementări naționale care, spre deosebire de situația în care se află lucrătorii supuși impozitului pe venit în statul membru în cauză, nu garantează lucrătorilor frontalieri care nici nu sunt supuși impozitului pe venit în acest din urmă stat membru, nici nu datorează impozitul pe indemnizația de insolvență în temeiul dispozițiilor care le sunt aplicabile într-un alt stat membru, o indemnizație de insolvență care să echivaleze cu remunerația lor netă anterioară.”

34 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctul 45).

35 — Trebuie menționat că instanța de trimitere nu a făcut aluzie la nicio justificare a acestei discriminări. Or, guvernul german consideră că o „obligație, chiar indirectă, de a aplica dispozițiile fiscale ale altor state membre ar putea genera decizii de respingere, precum și o creștere, în mod disproporționat, a cheltuielilor administrative”. Considerăm că este necesar să se respingă aceste obiecții. Astfel, la punctul 30 din Hotărârea din 16 septembrie 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), Curtea a decis că „astfel de motivări nu ar putea justifica, în orice caz, nerespectarea de către Republica Federală Germania a obligațiilor ce decurg din [T]ratatul [FUE]”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctul 48), și, prin analogie, Hotărârea din 19 iunie 2014, Specht și alții (C-501/12-C-506/12, C-540/12 și C-541/12, EU:C:2014:2005, punctul 77).

36 — Acest lucru este valabil cu atât mai mult în cazul în care obiectivul legislației germane care nu impozitează indemnizația de insolvență este să asigure că această indemnizație nu depășește suma primită de beneficiar cu titlu de salariu. A se vedea nota de subsol 14 din prezentele concluzii. Aceasta confirmă că Republica Federală Germania ar putea deduce în mod fictiv impozitul pe care cel în cauză ar fi trebuit să îl plătească în Franța. A se vedea nota de subsol 33 din prezentele concluzii.

37 — Observăm că, din cererea de decizie preliminară rezultă opiniile diferite ale camerelor din cadrul Bundesarbeitsgericht (Curtea Federală pentru Litigii de Muncă) cu privire la problema dacă un lucrător frontalier mai are într-adevăr o datorie în această privință față de angajatorul său.