

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

2 de março de 2017 (\*)

«Reenvio prejudicial – Livre circulação de trabalhadores – Artigo 45.º TFUE – Regulamento (UE) n.º 492/2011 – Artigo 7.º – Igualdade de tratamento – Trabalhador transfronteiriço sujeito a imposto sobre o rendimento no Estado-Membro de residência – Indemnização paga pelo Estado-Membro de emprego em caso de insolvência da entidade empregadora – Modalidades de cálculo da indemnização por insolvência – Tomada em consideração fictícia do imposto sobre o rendimento pelo Estado-Membro de emprego – Indemnização por insolvência inferior à remuneração líquida anterior – Convenção bilateral preventiva da dupla tributação»

No processo C-496/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Tribunal Superior do Contencioso Social da Renânia-Palatinado, Mainz, Alemanha), por decisão de 23 de julho de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de setembro de 2015, no processo

**Alphonse Eschenbrenner**

contra

**Bundesagentur für Arbeit,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Prechal, A. Rosas (relator), C. Toader e E. Jarašič, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 7 de julho de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Bundesagentur für Arbeit, por B. Klug, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e A. Lippstreu, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Kellerbauer, M. Wasmeier e D. Martin, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de setembro de 2016,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 45.º TFUE e do 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 (JO 2011, L 141, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Alphonse Eschenbrenner, cidadão francês residente em França e que trabalha na Alemanha, à Bundesagentur für Arbeit (Agência Federal para o Emprego, Alemanha, a seguir «Agência»), a respeito da tomada em consideração fictícia do imposto sobre o rendimento alemão aquando da determinação do montante da indemnização por insolvência concedida a esse trabalhador.

## Quadro jurídico

### *Direito internacional*

3 Nos termos do artigo 13.º da Convenção de 21 de julho de 1959, celebrada 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, bem como em matéria de imposto sobre o comércio e indústria e de imposto sobre bens imóveis, conforme alterada (a seguir «convenção fiscal franco?alemã»):

«(1) Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, os rendimentos provenientes do trabalho dependente só são tributáveis no Estado contratante em que é exercida a atividade pessoal que é fonte de tais rendimentos. São, designadamente, considerados rendimentos provenientes do trabalho dependente as remunerações, vencimentos, salários, gratificações ou outros emolumentos, bem como todos os benefícios idênticos pagos ou concedidos por pessoas que não as referidas no artigo 14.º

[...]

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

[...]»

4 O artigo 14.º desta convenção dispõe:

«(1) Os vencimentos, salários e remunerações análogas, bem como as pensões de reforma pagas pelos Estados contratantes, pelos *Länder* 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;

[...]»

### *Direito da União*

## Regulamento n.º 492/2011

5 O capítulo I do Regulamento n.º 492/2011 tem por epígrafe «Do emprego, da igualdade de tratamento e da família dos trabalhadores». Integrado na sua secção 2, sob a epígrafe «Do exercício do emprego e da igualdade de tratamento», o artigo 7.º desse regulamento prevê:

«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.

[...]»

## Diretiva 2008/94/CE

6 Integrado no capítulo I, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação e definições», 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 (JO 2008, L 283, p. 36), o artigo 1.º, n.º 1, dispõe:

«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 2, primeiro parágrafo, da referida diretiva estabelece:

«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 Integrado no capítulo II, sob a epígrafe «Disposições relativas às instituições de garantia», desta mesma diretiva, o artigo 3.º tem a seguinte redação:

«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 No mesmo capítulo, o artigo 4.º da referida diretiva 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.

[...]»

#### *Direito alemão*

10 O § 3, n.º 2, alínea b), da Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento) isenta de imposto sobre o rendimento a indemnização por insolvência.

11 O § 165 do Sozialgesetzbuch (Código da Segurança Social, a seguir «SGB III»), que figura no Livro III, sob a epígrafe «Promoção do emprego», sob a epígrafe «Direitos», enuncia, no seu n.º 1, primeiro período:

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

12 Nos termos do § 167, do SGB III, sob a epígrafe «Montante»:

«(1) A indemnização por insolvência é equivalente ao valor da remuneração líquida, que corresponde à remuneração bruta até montante mensal máximo correspondente ao 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 de 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 primeiro período do § 169, sob a epígrafe «Subrogação», do SGB III tem a seguinte redação:

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

#### **Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais**

14 A. Eschenbrenner, de nacionalidade francesa, reside em Rahling (França), junto à fronteira alemã. Trabalhava, desde 1996, como motorista na empresa Philipp's Reisen, situada em Pirmasens (Alemanha). Segundo um atestado emitido pelo chefe do serviço de finanças francês competente, A. Eschenbrenner preenchia, devido a este emprego, os requisitos necessários para

ser considerado trabalhador transfronteiriço, na aceção do artigo 13.º, n.º 5, alínea a), da convenção fiscal franco-alemã e, por conseguinte, o salário que recebia na Alemanha estava sujeito, por aplicação das disposições da referida convenção, a imposto em França.

15 Em 29 de junho de 2012, foi aberto um processo de insolvência contra a empresa Philipp's Reisen. Embora os salários e os vencimentos tenham sido pagos na íntegra por esta última até ao mês de março de 2012, A. Eschenbrenner tinha contra a sua entidade empregadora, à data da abertura do referido processo de insolvência, um crédito que ascendia a 5 571,88 euros por conta da remuneração que lhe era devida relativamente aos meses de abril a junho de 2012.

16 A título destes créditos salariais em dívida, A. Eschenbrenner solicitou, em 13 de julho de 2012, o pagamento de uma indemnização por insolvência. Para o cálculo do montante dessa indemnização, a Agência deduziu da remuneração bruta de A. Eschenbrenner a quantia de 3 550,24 euros, paga pelo administrador judicial provisório como pré-financiamento para o período compreendido entre 1 de abril e 28 de junho de 2012, e o montante correspondente às contribuições sociais e um adiantamento, a título de nota de débito, pago no mês de abril. Além disso, essa autoridade deduziu dessa remuneração, nos termos do § 167, n.º 2, do SGB III, o montante correspondente ao imposto sobre o rendimento, calculado em conformidade com o direito alemão, que ascendeu para os três meses em causa a, respetivamente, 185 euros, 175 euros e 173 euros. Em consequência, por decisão de 18 de julho de 2012, foi atribuído a A. Eschenbrenner o montante total de 356,77 euros a título da referida indemnização.

17 Na reclamação que apresentou desta decisão, A. Eschenbrenner alegou, em substância, que a tomada em consideração do imposto à taxa aplicável da Alemanha, aquando do cálculo da indemnização por insolvência, era discriminatória e, assim, contrária ao direito da União, dado que não estava sujeito a nenhuma obrigação fiscal na Alemanha. Por decisão de 18 de setembro de 2012, a Agência indeferiu essa reclamação.

18 A. Eschenbrenner interpôs recurso da decisão da Agência, alegando que o método de cálculo do montante da indemnização por insolvência era incompatível com o direito da União por não permitir aos trabalhadores transfronteiriços, como ele próprio, receber uma indemnização por insolvência equivalente à sua remuneração líquida anterior. Diferentemente do que sucede com as pessoas que trabalham e residem na Alemanha, o montante da referida indemnização para os trabalhadores transfronteiriços é inferior à sua remuneração líquida anterior, em razão, nomeadamente, da diferença entre as taxas de imposto aplicáveis na Alemanha e em França. Na sequência da rejeição do seu recurso pelo Sozialgericht Speyer (Tribunal do Contencioso Social de Speyer, Alemanha), A. Eschenbrenner interpôs recurso para o Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Tribunal Superior do Contencioso Social da Renânia-Palatinado, Mainz, Alemanha).

19 Este órgão jurisdicional considera que A. Eschenbrenner só pode obter ganho de causa se o requisito da igualdade de tratamento com os trabalhadores alemães, como previsto no direito da União, excluir a tomada em consideração, a título fictício, do imposto alemão sobre o rendimento, em conformidade com o disposto no § 167, n.º 2, do SGB III, aquando do cálculo do montante da indemnização. Ao mesmo tempo que declara que a indemnização por insolvência constitui uma vantagem social na aceção do artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, por força desta disposição, os trabalhadores transfronteiriços não podem ser tratados de forma diferente dos trabalhadores nacionais em razão da sua nacionalidade e devem beneficiar, nomeadamente, das mesmas vantagens sociais e fiscais que estes últimos.

20 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que a dedução fictícia do imposto alemão sobre o rendimento constituía uma discriminação indireta, por um lado, no contexto do cálculo do montante do subsídio complementar transitório a favor dos antigos trabalhadores civis das forças

aliadas na Alemanha (acórdão de 16 de setembro de 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537), e, por outro, no âmbito do cálculo do montante dos complementos de salário pagos aos trabalhadores colocados num regime de trabalho a tempo parcial antes da reforma (acórdão de 28 de junho de 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

21 É certo que, diversamente das situações em causa nestes dois últimos acórdãos, o §167, n.º 2, do SGB III não conduz, de facto, a uma dupla tributação nas circunstâncias do processo principal, dado que a indemnização por insolvência é, nos termos do artigo 14.º, n.º 2, ponto 1, da convenção fiscal franco-alemã, tributável no Estado que concede essa indemnização, que a mesma indemnização está isenta de imposto na Alemanha, em conformidade com o disposto no § 3, n.º 2, alínea b), da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento e que, por conseguinte, só é tomado em consideração, a título fictício, o imposto que seria devido na Alemanha aquando do cálculo da indemnização por insolvência.

22 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o montante da indemnização por insolvência deve, em princípio, corresponder à remuneração líquida anterior do trabalhador. Ora, se, em aplicação do método de cálculo previsto no § 167, n.º 2, do SGB III, os trabalhadores transfronteiriços são colocados em situação idêntica à das pessoas que residem e trabalham na Alemanha, no que respeita ao montante da indemnização por insolvência recebida, este método não permite, precisamente, aos trabalhadores transfronteiriços obter uma compensação igual à sua remuneração líquida anterior.

23 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se esse resultado é compatível com a Diretiva 2008/94. Referindo-se, nomeadamente, aos acórdãos de 4 de março de 2004, Barsotti e o. (C-19/01, C-50/01 e C-84/01, EU:C:2004:119) e de 17 de novembro de 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751), este órgão jurisdicional considera que, embora a referida diretiva permita aos Estados-Membros estabelecer limites aos pagamentos efetuados pela instituição de garantia, prevê, no entanto, uma compensação integral dos créditos salariais em dívida, inferiores a esses limites. Ora, nas circunstâncias do presente processo, resulta da aplicação das disposições legais em causa que os créditos salariais em dívida não são integralmente compensados.

24 Este órgão jurisdicional precisa igualmente que, contrariamente ao que foi exposto pelo juiz da primeira instância na sua decisão, não é claro se A. Eschenbrenner dispõe, no direito alemão, da possibilidade de invocar contra a sua entidade empregadora um crédito correspondente à diferença entre o montante da indemnização por insolvência, calculada nos termos do § 167, n.º 2, do SGB III, e o do seu salário bruto anterior.

25 Nestas condições, o Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Superior do Contencioso Social da Renânia-Palatinado, Mainz) 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 [a] 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 [...] e o artigo 7.º do Regulamento (UE) 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 [acima] descrita continua a poder invocar o crédito correspondente ao remanescente do salário bruto em dívida contra o seu empregador?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### *Quanto à primeira questão*

26 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, em circunstâncias como as do processo principal, o artigo 45.º TFUE e o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que o montante da indemnização por insolvência, concedida por um Estado-Membro a um trabalhador transfronteiriço que não está sujeito a imposto sobre o rendimento nesse Estado nem é devedor de imposto a título dessa indemnização, seja determinado pela dedução do imposto sobre o rendimento da remuneração que serve de base ao cálculo da referida indemnização, como é aplicável no referido Estado, com a consequência de esse trabalhador transfronteiriço não receber, contrariamente às pessoas que residem e trabalham nesse mesmo Estado, uma indemnização correspondente à sua remuneração líquida anterior. Além disso, aquele órgão jurisdicional interroga-se sobre a relevância, para essa análise, da circunstância de esse trabalhador transfronteiriço não poder invocar contra a sua entidade empregadora o crédito correspondente à parte do seu salário bruto anterior que não recebeu por causa dessa dedução.

27 A título preliminar, há que expor o tratamento fiscal da indemnização por insolvência pedida pelos trabalhadores transfronteiriços como A. Eschenbrenner.

28 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é constante que, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 2, ponto 1, da convenção fiscal franco-alemã, o poder de tributar vantagens sociais concedidas pelas autoridades competentes da República Federal da Alemanha, como a indemnização por insolvência em causa, pertence a este último Estado. Do mesmo modo, resulta da decisão de reenvio que, neste caso, A. Eschenbrenner não está, de facto, sujeito a imposto em França a título desta indemnização por insolvência.

29 Por outro lado, a legislação fiscal alemã isenta esta mesma indemnização por insolvência do imposto sobre o rendimento, em conformidade com o disposto no § 3, n.º 2, alínea b), da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento.

30 Assim, a concessão da indemnização por insolvência em circunstâncias como as do processo principal não está sujeita a dupla tributação nem ao imposto sobre o rendimento em sentido formal. Em contrapartida, está sujeita a uma tomada em consideração fictícia do imposto que seria cobrado por retenção no salário de A. Eschenbrenner se tivesse sido sujeito, durante o período anterior à ocorrência da insolvência da sua entidade empregadora, a imposto sobre o rendimento na Alemanha.

31 A este respeito, as circunstâncias do litígio no processo principal são distintas das que estavam em causa nos processos que deram origem aos 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), aos quais se refere o órgão jurisdicional de reenvio, e que diziam respeito a situações em que as prestações em causa estavam efetivamente sujeitas a imposto em ambos os Estados-Membros. Com efeito, diversamente da situação em causa no processo principal, o poder de tributar as prestações em causa nos processos que deram a origem estes últimos acórdãos pertencia, por força da convenção fiscal franco-alemã, a um Estado-Membro, ao passo que as referidas

prestações estavam sujeitas à dedução fictícia de imposto no outro Estado?Membro (v. acórdãos de 16 de setembro de 2004, Merida, C?400/02, EU:C:2004:537, n.os 11 e 24, e de 28 de junho de 2012, Erny, C?172/11, EU:C:2012:399, n.º 34).

32 No que se refere, em seguida, ao princípio da igualdade de tratamento, o artigo 45.º, n.º 2, TFUE enuncia que a livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação, em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados?Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho. As disposições deste artigo são concretizadas no artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 492/2011, que precisa que o trabalhador nacional de um Estado?Membro beneficia, no território dos outros Estados?Membros, das mesmas vantagens sociais e fiscais que os trabalhadores nacionais.

33 Há que declarar, desde logo, que o método de cálculo, enunciado no § 167, n.º 2, do SGB III, não prevê tratamento diferenciado em razão da nacionalidade dos trabalhadores em questão, na medida em que a distinção entre as diferentes categorias de trabalhadores é feita em função, nomeadamente, da questão de saber se o trabalhador está ou não sujeito a imposto na Alemanha.

34 Ora, A. Eschenbrenner alega no órgão jurisdicional de reenvio, em substância, que o § 167, n.º 2, do SGB III, embora não configure uma discriminação direta em razão da nacionalidade, produz, todavia, um efeito desfavorável relativamente à situação das pessoas que trabalham e residem na Alemanha e que recebem a mesma indemnização.

35 A este respeito, importa recordar que 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 só as discriminações diretas, em razão da nacionalidade, mas ainda qualquer forma indireta de discriminação que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza efetivamente ao mesmo resultado (v., neste sentido, acórdão de 14 de dezembro de 2016, Bragança Linares Verruga e o., C?238/15, EU:C:2016:949, n.º 41 e jurisprudência referida).

36 Uma disposição de direito nacional, ainda que indistintamente aplicável em razão da 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, conseqüentemente, apresente o risco de desfavorecer mais particularmente os primeiros, a menos que seja objetivamente justificada e proporcionada ao objetivo prosseguido (acórdão de 5 de dezembro de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C?514/12, EU:C:2013:799, n.º 26 e jurisprudência referida).

37 A fim de determinar se o método de cálculo da indemnização por insolvência, previsto no § 167, n.º 2, do SGB III, consubstancia uma diferença de tratamento contrária ao artigo 45.º TFUE e ao artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011, importa analisar se um trabalhador transfronteiriço, como A. Eschenbrenner, é desfavorecido relativamente a uma pessoa que trabalha e reside na Alemanha, tudo o mais permanecendo igual.

38 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, as pessoas que trabalham e residem na Alemanha recebem, em conformidade com o disposto no §167, n.º 1, do SGB III, um montante de indemnização por insolvência que corresponde, em princípio, à sua remuneração líquida anterior.

39 Em contrapartida, no que se refere aos trabalhadores transfronteiriços não sujeitos a imposto sobre o rendimento na Alemanha, como A. Eschenbrenner, o método de cálculo do montante da indemnização por insolvência aplicável está previsto no § 167, n.º 2, do SGB III, nos termos do qual importa, para esse fim, deduzir da remuneração anterior do referido trabalhador os impostos que seriam cobrados sobre essa remuneração se o trabalhador estivesse sujeito a



imposto sobre o rendimento na Alemanha.

40 Ora, em aplicação da convenção fiscal franco?alemã, a remuneração de A. Eschenbrenner foi sujeita, enquanto este trabalhador estava no ativo, a imposto sobre o rendimento em França, tendo a taxa de imposto aplicável neste Estado?Membro sido inferior à aplicável na Alemanha, à data dos factos do processo principal. Por conseguinte, no caso deste trabalhador transfronteiriço, o método de cálculo referido no número precedente conduziu, necessariamente, a que a indemnização por insolvência que recebeu não correspondesse à sua remuneração líquida anterior.

41 No que se refere à compatibilidade deste resultado com o artigo 45.º TFUE e o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011, importa recordar, como foi declarado no n.º 28 do presente acórdão, que, neste caso, o poder de sujeitar a indemnização por insolvência a imposto pertence, em aplicação da convenção fiscal franco?alemã, à República Federal da Alemanha. A circunstância de este Estado isentar de imposto a referida indemnização, ao mesmo tempo que prevê para o cálculo do seu montante uma retenção correspondente ao imposto sobre o rendimento à taxa de imposto em vigor nesse mesmo Estado, em nada altera a conclusão de que a legislação nacional em causa no processo principal se integra, em substância, no exercício do poder tributário desse Estado.

42 Com efeito, como expôs o Governo alemão na audiência, essa isenção e a retenção fictícia estão previstas nomeadamente para evitar, perante o número de pedidos desse tipo de indemnização em caso de insolvência de uma empresa, um processo de tributação em duas etapas que consiste, num primeiro momento, na tomada em consideração do montante bruto das remunerações para efeitos do cálculo da referida indemnização e, num segundo momento, na sujeição da indemnização ao imposto sobre o rendimento.

43 Do mesmo modo, ainda que o método de cálculo do montante da indemnização por insolvência dos trabalhadores transfronteiriços, como A. Eschenbrenner, esteja previsto no § 167, n.º 2, do SGB III, que constitui uma disposição de direito social, também é verdade que essa disposição remete para o imposto sobre o rendimento e prevê a sua tomada em consideração no cálculo do montante da referida indemnização.

44 Daqui resulta que o efeito dessa legislação nacional em matéria de livre circulação de trabalhadores deve ser apreciado tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às medidas fiscais.

45 Embora seja verdade que os Estados?Membros devem exercer a sua competência em matéria de fiscalidade direta no respeito do direito da União e, nomeadamente, das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE (v. acórdão de 23 de fevereiro de 2016, Comissão/Hungria, C?179/14, EU:C:2016:108, n.º 171 e jurisprudência referida), resulta, todavia, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito da União não obsta às consequências desfavoráveis à livre circulação dos trabalhadores que resulta das disparidades entre as tabelas de imposto dos Estados?Membros (v., neste sentido, acórdão de 12 de maio de 1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, n.os 47 e 53).

46 Assim, tendo em consideração as disparidades das legislações dos Estados?Membros nesta matéria, a decisão de um trabalhador exercer a sua liberdade de circulação ao abrigo, nomeadamente, do artigo 45.º TFUE, pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosa ou desvantajosa para esse trabalhador no plano fiscal (v., por analogia, no que se refere, respetivamente, ao princípio da não discriminação, acórdãos de 15 de julho de 2004, Lindfors, C?365/02, EU:C:2004:449, n.º 34, e de 12 de julho de 2005, Schempp, C?403/03, EU:C:2005:446, n.º 45; ao da liberdade de estabelecimento, acórdãos de 6 de dezembro de 2007,

Columbus Container Services, C?298/05, EU:C:2007:754, n.º 51, e de 28 de fevereiro de 2008, Deutsche Shell, C?293/06, EU:C:2008:129, n.º 43; e ao da livre circulação de capitais, acórdão de 7 de novembro de 2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, n.º 80).

47 Neste caso, embora a indemnização por insolvência recebida por A. Eschenbrenner seja inferior à remuneração líquida que recebia antes da insolvência da sua entidade empregadora, essa consequência desfavorável resulta apenas da circunstância de a taxa de imposto aplicável no Estado-Membro que concede a indemnização por insolvência e ao qual pertence o poder de tributar essa indemnização ser, à data em que o montante da indemnização foi fixado, mais elevada do que a aplicada pelo Estado-Membro em que o trabalhador residia quando se encontrava no ativo.

48 Além disso, a incidência de diferentes legislações fiscais, como as que estão em causa no processo principal, sobre o montante da indemnização por insolvência recebida por um trabalhador transfronteiriço, como A. Eschenbrenner, reveste um carácter aleatório na medida em que depende das especificidades de cada caso em particular. Com efeito, esse montante pode ser mais elevado ou mais reduzido do que a remuneração líquida anterior do referido trabalhador consoante a taxa de imposto em vigor nos Estados-Membros em causa.

49 Por conseguinte, na medida em que a consequência desfavorável em causa no processo principal apenas resulta das disparidades entre as tabelas de imposto dos Estados-Membros em causa, o artigo 45.º TFUE e o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011 não obstam a uma legislação como a que está em causa no processo principal.

50 Esta conclusão não é posta em causa pelas considerações relativas à Diretiva 2008/94, evocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

51 Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva n.º 2008/94, esta aplica-se aos créditos dos trabalhadores assalariados emergentes de contratos de trabalho ou de relações de trabalho existentes em relação aos empregadores que se encontrem em estado de insolvência.

52 Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a finalidade social desta diretiva consiste em assegurar a todos os trabalhadores assalariados um mínimo de proteção a nível da União Europeia em caso de insolvência do empregador através do pagamento dos créditos em dívida emergentes de contratos ou de relações de trabalho, respeitantes à remuneração relativa a um determinado período (v. acórdão de 17 de novembro de 2011, van Ardennen, C?435/10, EU:C:2011:751, n.º 27 e jurisprudência referida, e, neste sentido, acórdão de 24 de novembro de 2016, Webb?Sämann, C?454/15, EU:C:2016:891, n.os 32 e 35).

53 Os Estados-Membros têm assim de assegurar, no uso do seu direito de fixar um limite para a garantia do pagamento dos créditos em dívida, o pagamento da totalidade dos referidos créditos (v., neste sentido, 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).

54 No entanto, embora as instituições de garantia devam igualmente assumir as referidas remunerações em dívida, nomeadamente por força do artigo 3.º da Diretiva 2008/94, é ao direito nacional que compete precisar, em aplicação do artigo 2.º, n.º 2, da referida diretiva, o termo «remuneração» e definir o seu conteúdo (v. acórdão de 16 de julho de 2009, Visciano, C?69/08, EU:C:2009:468, n.º 28 e jurisprudência referida).

55 Por conseguinte, incumbe ao direito nacional dos Estados-Membros precisar qual o tratamento fiscal das remunerações em dívida, quando são assumidas pelas instituições de garantia em aplicação da Diretiva 2008/94. Todavia, o regime assim clarificado não pode violar a

finalidade social desta diretiva, como recordado no n.º 52 do presente acórdão, e, de uma maneira geral, o respeito pelo direito da União.

56 Resulta do que precede que a Diretiva 2008/94 não exige que os Estados-Membros assegurem uma compensação ao trabalhador, em caso de insolvência da entidade empregadora, ao mesmo nível que a remuneração bruta anteriormente auferida, incluindo, nomeadamente, a parte dessa remuneração correspondente ao imposto.

57 Nestas condições, há que considerar que a Diretiva 2008/94 também não exige que o trabalhador tenha contra a sua entidade empregadora um crédito correspondente à parte do seu salário bruto anterior referente ao imposto, que não está abrangida pela indemnização por insolvência concedida.

58 Do mesmo modo, essa circunstância é irrelevante para a resposta a dar ao órgão jurisdicional de reenvio quanto à compatibilidade da legislação nacional em causa com o artigo 45.º TFUE e o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011. Com efeito, estas últimas disposições não exigem que um trabalhador transfronteiriço, como A. Eschenbrenner, receba uma indemnização por insolvência correspondente ao seu salário bruto anterior, como resulta da conclusão tirada no n.º 49 do presente acórdão, e, em consequência, também não necessitam que esse trabalhador tenha, em circunstâncias como as do processo principal, um crédito contra a sua entidade empregadora correspondente à parte do seu salário bruto anterior não abrangida pela indemnização por insolvência concedida.

59 Tendo em conta as considerações precedentes, cumpre responder à primeira questão que o artigo 45.º TFUE e o artigo 7.º do Regulamento n.º 492/2011 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, em circunstâncias como as do processo principal, o montante da indemnização por insolvência, concedida por um Estado-Membro a um trabalhador transfronteiriço que não está sujeito a imposto sobre o rendimento nesse Estado nem é devedor de imposto a título dessa indemnização, seja determinado pela dedução do imposto sobre o rendimento da remuneração que serve de base ao cálculo da referida indemnização, como é aplicável no referido Estado, com a consequência de esse trabalhador transfronteiriço não receber, contrariamente às pessoas que residem e trabalham nesse mesmo Estado, uma indemnização correspondente à sua remuneração líquida anterior. A circunstância de esse trabalhador não ter, contra a sua entidade empregadora, um crédito correspondente à parte do seu salário bruto anterior que não recebeu por causa dessa dedução, é irrelevante para o efeito.

#### *Quanto à segunda questão*

60 Em face da resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

#### **Quanto às despesas**

61 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

**O artigo 45.º TFUE e 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, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, em circunstâncias como as do processo principal, o montante da indemnização por insolvência, concedida por um Estado**

**?Membro a um trabalhador transfronteiriço que não está sujeito a imposto sobre o rendimento nesse Estado nem é devedor de imposto a título dessa indemnização, seja determinado pela dedução do imposto sobre o rendimento da remuneração que serve de base ao cálculo da referida indemnização, como é aplicável no referido Estado, com a consequência de esse trabalhador transfronteiriço não receber, contrariamente às pessoas que residem e trabalham nesse mesmo Estado, uma indemnização correspondente à sua remuneração líquida anterior. A circunstância de esse trabalhador não ter, contra a sua entidade empregadora, um crédito correspondente à parte do seu salário bruto anterior que não recebeu por causa dessa dedução, é irrelevante para o efeito.**

Assinaturas

\* \* Língua do processo: alemão.