



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

2 marzo 2017 \*

«Rinvio pregiudiziale — Libera circolazione dei lavoratori — Articolo 45 TFUE — Regolamento (UE) n. 492/2011 — Articolo 7 — Parità di trattamento — Lavoratore frontaliero soggetto all'imposta sul reddito nello Stato membro di residenza — Indennità versata dallo Stato membro di impiego in caso di insolvenza del datore di lavoro — Modalità di calcolo dell'indennità di insolvenza — Considerazione fittizia dell'imposta sul reddito dello Stato membro d'impiego — Indennità di insolvenza inferiore alla retribuzione netta anteriore — Convenzione bilaterale preventiva della doppia imposizione»

Nella causa C-496/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (tribunale superiore per il contenzioso in materia sociale del Land Renania-Palatinato, Magonza, Germania), con decisione del 23 luglio 2015, pervenuta in cancelleria il 22 settembre 2015, nel procedimento

**Alphonse Eschenbrenner**

contro

**Bundesagentur für Arbeit,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Prechal, A. Rosas (relatore), C. Toader e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 luglio 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Bundesagentur für Arbeit, da B. Klug, in qualità di agente;
  - per il governo tedesco, da T. Henze e A. Lippstreu, in qualità di agenti;
  - per la Commissione europea, da M. Kellerbauer, M. Wasmeier e D. Martin, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 settembre 2016,

\* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 45 TFUE e dell'articolo 7 del regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione (GU 2011, L 141, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra il sig. Alphonse Eschenbrenner, cittadino francese residente in Francia e occupato in Germania, e la Bundesagentur für Arbeit (Agenzia federale per l'impiego, Germania; in prosieguo: l'«Agenzia») relativamente alla considerazione fittizia dell'imposta sul reddito tedesca in occasione della determinazione dell'importo dell'indennità di insolvenza concessa a detto lavoratore.

### **Contesto normativo**

#### *Diritto internazionale*

- 3 Ai sensi dell'articolo 13 della convenzione del 21 luglio 1959, conclusa fra la Repubblica francese e la Repubblica federale di Germania, diretta ad evitare le doppie imposizioni e a stabilire norme di assistenza amministrativa e giuridica reciproca in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio nonché in materia di contributi delle licenze e di contributi fondiari, come modificata (in prosieguo: la «convenzione fiscale franco-tedesca»):

«(1) Fatte salve le disposizioni dei seguenti paragrafi, i redditi provenienti da un lavoro dipendente sono imponibili solo nello Stato contraente nel quale viene esercitata l'attività personale che genera tali redditi. Sono considerati in particolare redditi provenienti da un lavoro dipendente le retribuzione fisse, gli stipendi, i salari, le gratifiche o altri emolumenti, nonché tutti i vantaggi analoghi pagati o concessi da persone diverse da quelle di cui all'articolo 14.

(...)

- (5) a) In deroga [al paragrafo (1)], i redditi provenienti da lavoro dipendente di persone che lavorano nella zona frontiera di uno Stato contraente e che hanno la loro residenza familiare permanente nella zona frontiera dell'altro Stato contraente in cui esse rientrano di regola ogni giorno sono assoggettabili ad imposta solo in tale altro Stato;

(...)).

- 4 L'articolo 14 di tale convenzione dispone quanto segue:

«(1) Gli stipendi, i salari e le retribuzioni analoghe, nonché le pensioni di vecchiaia versate da uno degli Stati contraenti, da un Land o da una persona giuridica di diritto pubblico di tale Stato o Land a persone fisiche residenti nell'altro Stato, in considerazione di periodi di servizio civile o militare, attuali o precedenti, sono imponibili solo nel primo Stato. (...)

- (2) Le disposizioni di cui al paragrafo (1), prima frase, si applicano parimenti:

1. alle somme versate a titolo di prestazioni previdenziali obbligatorie;

(...)).

*Diritto dell'Unione*

Regolamento n. 492/2011

- 5 Il capo I del regolamento n. 492/2011 è intitolato «L'impiego, la parità di trattamento e la famiglia dei lavoratori». Alla sezione 2 dello stesso, intitolata «Esercizio dell'impiego e parità di trattamento», l'articolo 7 del regolamento in parola così prevede:

«1. Il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere sul territorio degli altri Stati membri, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Egli gode degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali.

(...)).».

Direttiva 2008/94/CE

- 6 Al capo I, intitolato «Ambito di applicazione e definizioni», della direttiva 2008/94/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 ottobre 2008, relativa alla tutela dei lavoratori subordinati in caso d'insolvenza del datore di lavoro (GU 2008, L 283, pag. 36), l'articolo 1, paragrafo 1, stabilisce quanto segue.

«La presente direttiva si applica ai diritti dei lavoratori subordinati derivanti da contratti di lavoro o da rapporti di lavoro ed esistenti nei confronti dei datori di lavoro che si trovano in stato di insolvenza ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1».

- 7 L'articolo 2, paragrafo 2, primo comma, di detta direttiva così dispone:

«La presente direttiva non pregiudica il diritto nazionale per quanto riguarda la definizione dei termini “lavoratore subordinato”, “datore di lavoro”, “retribuzione”, “diritto maturato” e “diritto in corso di maturazione”».

- 8 Al capo II, intitolato «Disposizioni relative agli organismi di garanzia», della direttiva in parola, l'articolo 3 è così formulato:

«Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché gli organismi di garanzia assicurino, fatto salvo l'articolo 4, il pagamento dei diritti non pagati dei lavoratori subordinati, risultanti da contratti di lavoro o da rapporti di lavoro, comprese le indennità dovute ai lavoratori a seguito dello scioglimento del rapporto di lavoro, se previste dal diritto nazionale.

I diritti di cui l'organismo di garanzia si fa carico sono le retribuzioni non pagate corrispondenti a un periodo che si colloca prima e/o eventualmente dopo una data determinata dagli Stati membri».

- 9 Al medesimo capo, l'articolo 4 di tale direttiva dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri hanno la facoltà di limitare l'obbligo di pagamento degli organismi di garanzia di cui all'articolo 3.

2. Quando gli Stati membri si avvalgono della facoltà di cui al paragrafo 1, fissano la durata del periodo che dà luogo al pagamento da parte dell'organismo di garanzia dei diritti non pagati. Questa durata tuttavia non può essere inferiore ad un periodo, riferito alla retribuzione degli ultimi tre mesi, di rapporto di lavoro che si colloca prima e/o dopo la data di cui all'articolo 3, secondo comma.

(...)

3. Gli Stati membri possono inoltre fissare massimali per i pagamenti effettuati dall'organismo di garanzia. Tali massimali non devono essere inferiori ad una soglia socialmente compatibile con l'obiettivo sociale della presente direttiva.

(...)».

#### *Diritto tedesco*

10 L'articolo 3, paragrafo 2, lettera b), dell'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sul reddito) esenta l'indennità di insolvenza dall'imposta sul reddito.

11 L'articolo 165, intitolato «Diritti», compreso nel libro III, intitolato «Incentivi all'impiego», del Sozialgesetzbuch (codice sociale; in prosieguo: il «SGB III»), al paragrafo 1, prima frase, così enuncia:

«I lavoratori hanno diritto all'indennità di insolvenza se svolgevano attività lavorativa sul territorio nazionale e, in caso di insolvenza del loro datore di lavoro, hanno ancora diritto alla retribuzione non pagata per gli ultimi tre mesi del contratto di lavoro».

12 Ai sensi dell'articolo 167, intitolato «Importo», del SGB III:

«(1) L'indennità di insolvenza viene versata per un importo pari alla retribuzione netta, ottenuto sottraendo alla retribuzione lorda – nei limiti del massimale contributivo mensile di cui all'articolo 341, paragrafo 4, del SGB III – le ritenute di legge.

(2) Se il lavoratore dipendente

(...)

2. non è soggetto all'imposta sul reddito sul territorio nazionale né è debitore dell'imposta per l'indennità di insolvenza in base alle disposizioni a questi applicabili,

sono da detrarre, mediante trattenuta sulla retribuzione, le imposte che sarebbero state prelevate tramite ritenuta in caso di assoggettamento del lavoratore ad imposta sul reddito sul territorio nazionale».

13 La prima frase dell'articolo 169, intitolato «Surrogazione», del SGB III è così formulata:

«I crediti retributivi che fondano un diritto ad un'indennità di insolvenza vengono trasmessi per surrogazione all'[Agenzia] qualora venga richiesta un'indennità di insolvenza».

#### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

14 Il sig. Eschenbrenner, cittadino francese, abita a Rahling (Francia), vicino alla frontiera tedesca. Dal 1996 egli era alle dipendenze della ditta Philipp's Reisen, situata a Pirmasens (Germania), come autista. Secondo un'attestazione redatta dal capo dell'ufficio tributario francese competente, il

sig. Eschenbrenner soddisfaccia, stante detto impiego, i requisiti necessari per essere considerato come lavoratore frontaliero ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 5, lettera a), della convenzione fiscale franco-tedesca e, di conseguenza, lo stipendio che percepiva in Germania era soggetto, in applicazione delle disposizioni della convenzione menzionata, all'imposta in Francia.

- 15 Il 29 giugno 2012 è stata aperta una procedura di insolvenza sul patrimonio dell'impresa Philipp's Reisen. Sebbene quest'ultima abbia integralmente versato gli stipendi e le indennità fino al mese di marzo 2012, il sig. Eschenbrenner, alla data dell'apertura della procedura in parola, vantava nei confronti del suo datore di lavoro un credito pari a EUR 5 571,88 a titolo di retribuzione dovuta per i mesi da aprile a giugno 2012.
- 16 A titolo di tali crediti retributivi non pagati il sig. Eschenbrenner ha richiesto, il 13 luglio 2012, il versamento di un'indennità di insolvenza. Ai fini del calcolo dell'importo dell'indennità in parola, l'Agenzia ha detratto dalla retribuzione lorda del sig. Eschenbrenner la somma di EUR 3 550,24 concessa dal curatore fallimentare provvisorio a titolo di rimborso spese, per il periodo compreso fra il 1° aprile e il 28 giugno 2012, nonché un importo corrispondente ai contributi previdenziali e un anticipo sulla retribuzione che il medesimo aveva ottenuto per il mese di aprile. Detta autorità, inoltre, in forza dell'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, ha detratto dalla retribuzione in discussione un importo corrispondente all'imposta sul reddito, calcolata conformemente al diritto tedesco, e pari, per i tre mesi interessati, rispettivamente a EUR 185, a EUR 175 e a EUR 173. Di conseguenza, con decisione del 18 luglio 2012, al sig. Eschenbrenner veniva concesso un importo complessivo di EUR 356,77 a titolo della menzionata indennità.
- 17 Nel reclamo proposto avverso tale decisione, il sig. Eschenbrenner ha sostenuto, in sostanza, che la considerazione dell'imposta all'aliquota d'imposta applicabile in Germania, in sede di calcolo dell'indennità di insolvenza, era discriminatoria e, pertanto, contraria al diritto dell'Unione, giacché egli non era assoggettato all'imposta in Germania. Con decisione del 18 settembre 2012, l'agenzia ha respinto detto reclamo.
- 18 Il sig. Eschenbrenner ha proposto un ricorso avverso la decisione dell'Agenzia, facendo valere che il metodo di calcolo dell'importo dell'indennità di insolvenza era incompatibile con il diritto dell'Unione, sulla base del rilievo che detto metodo non consentiva ai lavoratori frontalieri, quali il sig. Eschenbrenner, di percepire un'indennità di insolvenza equivalente alla loro retribuzione netta anteriore. Diversamente dalle persone che lavorano e risiedono in Germania, l'importo dell'indennità in parola per i lavoratori frontalieri sarebbe inferiore alla rispettiva retribuzione netta anteriore a causa, segnatamente, delle differenze nelle aliquote d'imposta applicabili in Germania e in Francia. In seguito al rigetto del suo ricorso da parte del Sozialgericht Speyer (tribunale competente in materia di sicurezza sociale di Speyer, Germania), il sig. Eschenbrenner ha interposto appello dinanzi al Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (tribunale superiore del contenzioso in materia sociale del Land Renania-Palatinato, Magonza, Germania).
- 19 Detto giudice ritiene che la domanda del sig. Eschenbrenner possa essere accolta unicamente a condizione che il requisito della parità di trattamento con i lavoratori tedeschi, quale prevista dal diritto dell'Unione, escluda la considerazione, a titolo fittizio, dell'imposta sul reddito tedesca, conformemente all'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, in occasione del calcolo dell'importo dell'indennità di insolvenza. Seppur constatando che l'indennità di insolvenza costituisce un vantaggio sociale ai sensi dell'articolo 7 del regolamento n. 492/2011, il giudice del rinvio fa presente che, in forza della menzionata disposizione, i lavoratori frontalieri non possono ricevere un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali a motivo della loro cittadinanza e devono segnatamente godere degli stessi vantaggi sociali e fiscali di questi ultimi.
- 20 Al riguardo, la Corte ha già statuito che la detrazione fittizia dell'imposta sul reddito tedesca costituiva una discriminazione indiretta, da un lato, nel contesto del calcolo dell'importo dell'indennità integrativa temporanea a favore di coloro che erano stati dipendenti civili delle forze armate alleate in Germania

(sentenza del 16 settembre 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537) e, dall'altro, nell'ambito del calcolo dell'importo delle maggiorazioni salariali versate ai lavoratori collocati in regime di lavoro a tempo parziale nel periodo antecedente al pensionamento (sentenza del 28 giugno 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

- 21 Senz'altro, a differenza delle situazioni che caratterizzavano queste due ultime cause, l'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III non comporterebbe, di fatto, una doppia imposizione nelle circostanze in discussione nel procedimento principale, dal momento che l'indennità di insolvenza è, in applicazione dell'articolo 14, paragrafo 2, punto 1, della convenzione fiscale franco-tedesca, soggetta a imposizione nello Stato che concede l'indennità in parola, che detta indennità è esente da imposta in Germania conformemente all'articolo 3, paragrafo 2, lettera b), della legge relativa all'imposta sul reddito e che, di conseguenza, soltanto l'imposta che sarebbe stata dovuta in Germania viene presa in considerazione, fittiziamente, in occasione del calcolo dell'indennità di insolvenza.
- 22 Il giudice del rinvio ritiene nondimeno che l'importo dell'indennità di insolvenza debba, in linea di principio, essere pari alla retribuzione netta anteriore del lavoratore. Orbene, se, in applicazione del metodo di calcolo di cui all'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, i lavoratori frontalieri si trovano in una situazione identica a quella delle persone che risiedono e lavorano in Germania per quanto riguarda l'importo dell'indennità di insolvenza ricevuta, tale metodo non consentirebbe precisamente ai lavoratori frontalieri di ottenere una compensazione pari alla loro retribuzione netta anteriore.
- 23 Il giudice del rinvio si chiede, inoltre, se un simile risultato sia compatibile con la direttiva 2008/94. Richiamando in particolare le sentenze del 4 marzo 2004, Barsotti e a. (C-19/01, C-50/01 e C-84/01, EU:C:2004:119), nonché del 17 novembre 2011, van Ardenne (C-435/10, EU:C:2011:751), detto giudice considera che, se la direttiva in parola consente agli Stati membri di fissare massimali per i pagamenti effettuati dall'organismo di garanzia, essa prevede tuttavia una compensazione integrale dei diritti a retribuzione non soddisfatti, inferiori a tali massimali. Orbene, nelle circostanze della presente causa, dall'applicazione delle disposizioni normative in discussione risulterebbe che i crediti retributivi insoluti non verrebbero compensati integralmente.
- 24 Detto giudice precisa altresì che, contrariamente a quanto esposto dal giudice di primo grado nella sua decisione, non appare chiaramente che il sig. Eschenbrenner disponga, in forza del diritto tedesco, della possibilità di far valere nei confronti del suo datore di lavoro un credito corrispondente alla differenza fra l'importo dell'indennità di insolvenza, calcolata in base all'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, e quello della sua retribuzione lorda anteriore.
- 25 In tale contesto, il Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (tribunale superiore per il contenzioso in materia sociale del Land Renania-Palatinato, Magonza) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se le disposizioni di diritto primario e/o derivato dell'Unione [in particolare l'articolo 45 TFUE e l'articolo 7 del regolamento n. 492/2011] ammettano che, in capo a un lavoratore dapprima occupato in Germania, residente in un altro Stato membro, non soggetto in Germania all'imposta sul reddito e in capo al quale, in base alle disposizioni a questi applicabili, l'indennità di insolvenza non è assoggettata a imposta, siano – nell'eventualità di un'insolvenza del suo datore di lavoro – rimosse fittiziamente, mediante trattenuta sulla sua retribuzione considerata ai fini del calcolo dell'indennità di insolvenza a lui spettante, le imposte che sarebbero rimosse sul territorio nazionale in caso di assoggettamento ad imposta sui redditi, qualora egli non possa più far valere nei confronti del suo datore di lavoro la retribuzione lorda residua.
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione, se vengano osservate le disposizioni di diritto primario e/o derivato dell'Unione qualora il lavoratore, nella fattispecie succitata, possa continuare a far valere nei confronti del suo datore di lavoro la retribuzione lorda residua».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulla prima questione*

- 26 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, in circostanze come quelle in discussione nel procedimento principale, l'articolo 45 TFUE e l'articolo 7 del regolamento n. 492/2011 debbano essere interpretati nel senso che ostano a che l'importo dell'indennità di insolvenza, accordata da uno Stato membro a un lavoratore frontaliero che non è soggetto all'imposta sul reddito in tale Stato né tenuto a versare l'imposta a titolo di suddetta indennità, sia determinato detraendo dalla retribuzione posta a base del calcolo dell'indennità in parola l'imposta sul reddito, quale applicabile in detto Stato, con la conseguenza che siffatto lavoratore frontaliero non riceva, diversamente dalle persone che in tale medesimo Stato risiedono e lavorano, un'indennità corrispondente alla sua retribuzione netta anteriore. Inoltre, il menzionato giudice s'interroga sull'incidenza, ai fini dell'analisi di cui trattasi, della circostanza che un siffatto lavoratore frontaliero non possa fare valere nei confronti del datore di lavoro un credito corrispondente alla parte della propria retribuzione lorda anteriore che non ha percepito a causa di tale detrazione.
- 27 In via preliminare occorre illustrare il trattamento fiscale dell'indennità di insolvenza nel caso di lavoratori frontalieri come il sig. Eschenbrenner.
- 28 Secondo il giudice del rinvio, è pacifico che, conformemente all'articolo 14, paragrafo 2, punto 1, della convenzione fiscale franco-tedesca, il potere di assoggettare ad imposizione vantaggi sociali concessi dalle autorità competenti della Repubblica federale di Germania, come l'indennità di insolvenza di cui trattasi, spetta a quest'ultimo Stato. Parimenti, dalla decisione di rinvio risulta che, nella fattispecie, il sig. Eschenbrenner non è, di fatto, soggetto all'imposta a titolo della menzionata indennità di insolvenza in Francia.
- 29 Peraltro, la normativa fiscale tedesca esenta suddetta indennità di insolvenza dall'imposta sul reddito, conformemente all'articolo 3, paragrafo 2, lettera b), della legge relativa all'imposta sul reddito.
- 30 La concessione dell'indennità di insolvenza nelle circostanze in discussione nel procedimento principale non è quindi assoggettata né a una doppia imposizione né all'imposta sul reddito tedesca in senso formale. Essa, per contro, è soggetta a una considerazione fittizia dell'imposta che sarebbe stata prelevata tramite ritenuta sulla retribuzione del sig. Eschenbrenner nell'ipotesi in cui quest'ultimo fosse stato assoggettato, nel corso del periodo precedente alla situazione d'insolvenza del suo datore di lavoro, all'imposta sul reddito in Germania.
- 31 A tale proposito, le circostanze della controversia principale sono differenti rispetto a quelle che erano in discussione nelle cause decise con le sentenze del 16 settembre 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), e del 28 giugno 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), cui fa riferimento il giudice del rinvio, e che riguardavano situazioni in cui le prestazioni in discussione erano effettivamente soggette all'imposta in due Stati membri. Diversamente dalla situazione in discussione nel procedimento principale, infatti, il potere di assoggettare ad imposizione le prestazioni in questione nelle cause decise con le menzionate sentenze spettava, in forza della convenzione fiscale franco-tedesca, a uno Stato membro, laddove tali prestazioni erano soggette ad una detrazione fittizia di imposta nell'altro Stato membro (v. sentenze del 16 settembre 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, punti 11 e 24, nonché del 28 giugno 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, punto 34).
- 32 Per quanto concerne, poi, il principio di parità di trattamento, l'articolo 45, paragrafo 2, TFUE enuncia che la libera circolazione dei lavoratori implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre

condizioni di lavoro. Tale disposizione trova espressione concreta all'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011, il quale precisa che il lavoratore cittadino di uno Stato membro gode, sul territorio degli altri Stati membri, degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali.

- 33 Occorre innanzitutto constatare che il metodo di calcolo, esposto all'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, non prevede trattamenti differenziati in base alla nazionalità dei lavoratori interessati, giacché la distinzione fra le diverse categorie di lavoratori avviene in funzione, in particolare, della questione se il lavoratore sia o non sia assoggettato all'imposta in Germania.
- 34 Orbene, il sig. Eschenbrenner fa valere dinanzi al giudice del rinvio, sostanzialmente, che l'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, senza costituire una discriminazione diretta basata sulla nazionalità, produce tuttavia un effetto sfavorevole nei suoi confronti rispetto alla situazione delle persone occupate e residenti in Germania che percepiscono la medesima indennità.
- 35 Va ricordato, in proposito, che il principio di parità di trattamento sancito tanto nell'articolo 45 TFUE quanto nell'articolo 7 del regolamento n. 492/2011 vieta non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato (v., in tal senso, sentenza del 14 dicembre 2016, Bragança Linares Verruga e a., C-238/15, EU:C:2016:949, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Una disposizione di diritto nazionale, benché indistintamente applicabile per quanto riguarda la nazionalità, dev'essere giudicata indirettamente discriminatoria laddove, per sua stessa natura, tenda ad incidere più sui lavoratori migranti che su quelli nazionali e, di conseguenza, rischi di essere sfavorevole in modo particolare ai primi, a meno che non sia obiettivamente giustificata e adeguatamente commisurata allo scopo perseguito (v. sentenza del 5 dicembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Al fine di determinare se il metodo di calcolo dell'indennità di insolvenza, di cui all'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, costituisca una differenza di trattamento in contrasto con l'articolo 45 TFUE e l'articolo 7 del regolamento n. 492/2011, occorre quindi esaminare se un lavoratore frontaliero, come il sig. Eschenbrenner, sia sfavorito rispetto ad una persona che lavora e risiede in Germania, stante la parità di tutte le altre circostanze.
- 38 Secondo il giudice del rinvio, le persone che lavorano e risiedono in Germania percepiscono, conformemente all'articolo 167, paragrafo 1, del SGB III, un importo dell'indennità di insolvenza che corrisponde, in linea di principio, alla rispettiva retribuzione netta anteriore.
- 39 Per contro, relativamente a lavoratori frontalieri non assoggettati all'imposta sul reddito in Germania, come il sig. Eschenbrenner, il metodo per calcolare l'importo dell'indennità di insolvenza applicabile è previsto all'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, secondo cui occorre, a tal fine, detrarre dalla retribuzione anteriore di siffatto lavoratore le imposte che sarebbero state prelevate su detta retribuzione se il lavoratore fosse stato assoggettato all'imposta sul reddito in Germania.
- 40 Orbene, in applicazione della convenzione fiscale franco-tedesca, la retribuzione del sig. Eschenbrenner è stata assoggettata, quando il lavoratore in parola era attivo, all'imposta sul reddito in Francia, e l'aliquota d'imposta applicabile nel menzionato Stato membro era, alla data dei fatti in discussione nel procedimento principale, inferiore a quella applicabile in Germania. Pertanto, nel caso del suddetto lavoratore frontaliero, il metodo di calcolo esposto al punto precedente ha comportato, necessariamente, la situazione che l'indennità di insolvenza da questi percepita non corrispondeva alla retribuzione netta anteriore del medesimo.

- 41 Per quanto attiene alla compatibilità di un siffatto risultato con l'articolo 45 TFUE e con l'articolo 7 del regolamento n. 492/2011, occorre ricordare, come constatato al punto 28 della presente sentenza, che, nella fattispecie, il potere di assoggettare l'indennità di insolvenza all'imposta spetta, in applicazione della convenzione fiscale franco-tedesca, alla Repubblica federale di Germania. La circostanza che detto Stato esenti l'indennità in parola dall'imposta, pur prevedendo al contempo per il calcolo dell'importo di quest'ultima una trattenuta corrispondente all'imposta sul reddito all'aliquota di imposizione in vigore nel medesimo Stato, non incide sulla conclusione per cui la normativa nazionale in discussione nel procedimento principale rientra, in sostanza, nell'ambito dell'esercizio del potere impositivo di tale Stato.
- 42 Come esposto dal governo tedesco in sede di udienza, infatti, l'esenzione in parola e la trattenuta fittizia sono previste segnatamente al fine di evitare, in considerazione del numero di richieste di una siffatta indennità in caso d'insolvenza di un'impresa, una procedura di imposizione in due fasi consistente, in un primo tempo, nel tenere conto dell'importo lordo delle retribuzioni ai fini del calcolo della menzionata indennità, e, in un secondo tempo, ad assoggettare l'indennità di insolvenza all'imposta sul reddito.
- 43 Analogamente, benché il metodo per calcolare l'importo dell'indennità di insolvenza dei lavoratori frontalieri, come il sig. Eschenbrenner, sia indicato all'articolo 167, paragrafo 2, del SGB III, vale a dire, una disposizione di diritto sociale, ciò nondimeno tale disposizione rinvia all'imposta sul reddito e prevede la considerazione di quest'ultima per effettuare il calcolo dell'importo di suddetta indennità.
- 44 Ne consegue che l'effetto di siffatta legislazione nazionale in materia di libera circolazione dei lavoratori deve essere valutato tenendo conto della giurisprudenza della Corte relativa alle misure fiscali.
- 45 Se è certo vero che gli Stati membri devono esercitare la propria competenza in materia di fiscalità diretta nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE (v. sentenza del 23 febbraio 2016, Commissione/Ungheria, C-179/14, EU:C:2016:108, punto 171 e giurisprudenza ivi citata), dalla giurisprudenza della Corte risulta tuttavia che il diritto dell'Unione non osta alle conseguenze sfavorevoli alla libera circolazione dei lavoratori che discendono dalle disparità tra le aliquote d'imposizione degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punti 47 e 53).
- 46 Pertanto, tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in materia, la decisione di un lavoratore di avvalersi della sua libertà di circolazione in forza, segnatamente, dell'articolo 45 TFUE, può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per detto lavoratore sul piano fiscale (v., per analogia, per quanto riguarda, rispettivamente, il principio di non discriminazione, sentenze del 15 luglio 2004, Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, punto 34, e del 12 luglio 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punto 45; di libertà di stabilimento, sentenze del 6 dicembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, punto 51, e del 28 febbraio 2008, Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, punto 43; nonché della libera circolazione dei capitali, sentenza del 7 novembre 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punto 80).
- 47 Nel caso di specie, se l'indennità di insolvenza percepita dal sig. Eschenbrenner è inferiore alla retribuzione netta che riceveva prima che si verificasse l'insolvenza del suo datore di lavoro, siffatta conseguenza sfavorevole risulta unicamente dalla circostanza che l'aliquota di imposizione applicabile nello Stato membro che concede l'indennità di insolvenza e al quale spetta il potere di assoggettare ad imposizione tale indennità era, alla data in cui l'importo della suddetta indennità è stato fissato, più elevato rispetto a quello applicato dallo Stato membro in cui il lavoratore in parola risiedeva quando era attivo.
- 48 Peraltro, l'incidenza di discipline fiscali diverse, come quelle in discussione nel procedimento principale, sull'importo dell'indennità di insolvenza percepita da un lavoratore frontaliere, come il sig. Eschenbrenner, ha un carattere aleatorio in quanto dipende dalle specificità di ciascun caso

particolare. L'importo di cui trattasi, infatti, può essere più elevato o più ridotto rispetto alla retribuzione netta anteriore del lavoratore in parola a seconda dell'aliquota di imposizione in vigore negli Stati membri interessati.

- 49 Conseguentemente, nella misura in cui la conseguenza sfavorevole in discussione nel procedimento principale discende unicamente dalle disparità fra le aliquote di imposizione negli Stati membri interessati, l'articolo 45 TFUE e l'articolo 7 del regolamento n. 492/2011 non ostano a una normativa come quella in discussione nel procedimento principale.
- 50 Detta conclusione non è rimessa in discussione dalle considerazioni relative alla direttiva 2008/94, menzionate dal giudice del rinvio.
- 51 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/94, quest'ultima si applica ai diritti dei lavoratori subordinati derivanti da contratti di lavoro o da rapporti di lavoro ed esistenti nei confronti dei datori di lavoro che si trovano in stato di insolvenza.
- 52 Secondo una ben consolidata giurisprudenza della Corte, il fine sociale della summenzionata direttiva consiste nel garantire a tutti i lavoratori subordinati una tutela minima a livello dell'Unione europea in caso di insolvenza del datore di lavoro mediante il pagamento dei crediti non pagati derivanti da contratti di lavoro o da rapporti di lavoro e vertenti sulla retribuzione relativa ad un periodo determinato (v. sentenza del 17 novembre 2011, *van Ardenne*, C-435/10, EU:C:2011:751, punto 27 e giurisprudenza ivi citata, nonché, in tal senso, sentenza del 24 novembre 2016, *Webb-Sämann*, C-454/15, EU:C:2016:891, punti 32 e 35).
- 53 Gli Stati membri sono quindi tenuti ad assicurare, nei limiti di un massimale che hanno la facoltà di fissare per la garanzia di pagamento dei diritti non pagati, il pagamento della totalità dei crediti non pagati di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2004, *Barsotti e a.*, C-19/01, C-50/01 e C-84/01, EU:C:2004:119, punto 36).
- 54 Nondimeno, sebbene gli organismi di garanzia debbano quindi farsi carico di tali retribuzioni non pagate, segnatamente in forza dell'articolo 3 della direttiva 2008/94, compete al diritto nazionale precisare, in applicazione dell'articolo 2, paragrafo 2, della medesima direttiva, il termine «retribuzione» e definirne il contenuto (v. sentenza del 16 luglio 2009, *Visciano*, C-69/08, EU:C:2009:468, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 55 Di conseguenza, spetta al diritto nazionale degli Stati membri precisare il trattamento fiscale delle retribuzioni non pagate quando le medesime siano effettuate da organismi di garanzia in applicazione della direttiva 2008/94. Il regime così precisato non può, tuttavia, compromettere la finalità sociale della direttiva stessa, come ricordato al punto 52 della presente sentenza e, più in generale, il rispetto del diritto dell'Unione.
- 56 Da quanto esposto supra deriva che la direttiva 2008/94 non richiede che gli Stati membri assicurino al lavoratore una compensazione, in caso d'insolvenza del datore di lavoro, per un importo pari alla retribuzione lorda anteriore di tale lavoratore, ivi compresa, in particolare, la parte di detta retribuzione relativa all'imposta.
- 57 In tale contesto occorre considerare che la direttiva 2008/94 tantomeno richiede che il lavoratore abbia nei confronti del suo datore di lavoro un credito corrispondente alla parte della sua retribuzione lorda anteriore relativa all'imposta, che non è coperta dall'indennità di insolvenza accordata.
- 58 Del pari, la menzionata circostanza non incide sulla risposta da fornire al giudice del rinvio relativamente alla compatibilità della normativa nazionale interessata con l'articolo 45 TFUE e l'articolo 7 del regolamento n. 492/2011. Queste ultime disposizioni, infatti, non richiedono che un lavoratore frontaliero, come il sig. Eschenbrenner, riceva una indennità di insolvenza corrispondente

alla sua retribuzione lorda anteriore, come risulta dalla conclusione al punto 49 della presente sentenza, e, di conseguenza, le medesime non rendono nemmeno necessario che il lavoratore di cui trattasi disponga, in circostanze come quelle in discussione nel procedimento principale, di un credito nei confronti del suo datore di lavoro corrispondente alla parte della sua retribuzione lorda anteriore non coperta dall'indennità di insolvenza accordata.

- 59 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 45 TFUE e l'articolo 7 del regolamento n. 492/2011 devono essere interpretati nel senso che non ostano a che, in circostanze come quelle in discussione nel procedimento principale, l'importo dell'indennità di insolvenza, accordata da uno Stato membro a un lavoratore frontaliero che non è soggetto all'imposta sul reddito in tale Stato né è tenuto a versare l'imposta a titolo della suddetta indennità, sia determinato detraendo dalla retribuzione posta a base del calcolo della menzionata indennità l'imposta sul reddito, quale applicabile nello Stato in parola, con la conseguenza che siffatto lavoratore frontaliero non riceva, diversamente dalle persone che risiedono e lavorano in tale medesimo Stato, un'indennità corrispondente alla sua retribuzione netta anteriore. La circostanza che detto lavoratore non disponga, nei confronti del suo datore di lavoro, di un credito corrispondente alla parte della sua retribuzione lorda anteriore che non ha percepito a causa della detrazione di cui trattasi, è priva di rilievo a tale riguardo.

#### *Sulla seconda questione*

- 60 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non è necessario rispondere alla seconda questione.

#### **Sulle spese**

- 61 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

**L'articolo 45 TFUE e l'articolo 7 del regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione, devono essere interpretati nel senso che non ostano a che, in circostanze come quelle in discussione nel procedimento principale, l'importo dell'indennità di insolvenza, accordata da uno Stato membro a un lavoratore frontaliero che non è soggetto all'imposta sul reddito in tale Stato né è tenuto a versare l'imposta a titolo della suddetta indennità, sia determinato detraendo dalla retribuzione posta a base del calcolo della menzionata indennità l'imposta sul reddito, quale applicabile nello Stato in parola, con la conseguenza che siffatto lavoratore frontaliero non riceva, diversamente dalle persone che risiedono e lavorano in tale medesimo Stato, un'indennità corrispondente alla sua retribuzione netta anteriore. La circostanza che detto lavoratore non disponga, nei confronti del suo datore di lavoro, di un credito corrispondente alla parte della sua retribuzione lorda anteriore che non ha percepito a causa della detrazione di cui trattasi, è priva di rilievo a tale riguardo.**

Firme