

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

2 mars 2017 (*)

« Renvoi préjudiciel – Libre circulation des travailleurs – Article 45 TFUE – Règlement (UE) n° 492/2011 – Article 7 – Égalité de traitement – Travailleur frontalier assujéti à l'impôt sur le revenu dans l'État membre de résidence – Indemnité versée par l'État membre d'emploi en cas d'insolvabilité de l'employeur – Modalités de calcul de l'indemnité d'insolvabilité – Prise en compte fictive de l'impôt sur le revenu de l'État membre d'emploi – Indemnité d'insolvabilité inférieure à la rémunération nette antérieure – Convention bilatérale préventive de la double imposition »

Dans l'affaire C-496/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (tribunal supérieur du contentieux social de la Rhénanie-Palatinat, Mayence, Allemagne), par décision du 23 juillet 2015, parvenue à la Cour le 22 septembre 2015, dans la procédure

Alphonse Eschenbrenner

contre

Bundesagentur für Arbeit,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M^{me} A. Prechal, M. A. Rosas (rapporteur), M^{me} C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M^{me} L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 7 juillet 2016,

considérant les observations présentées :

- pour la Bundesagentur für Arbeit, par M. B. Klug, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et A. Lippstreu, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. M. Kellerbauer, M. Wasmeier et D. Martin, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 septembre 2016,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 45 TFUE et de l'article 7 du règlement (UE) n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil, du 5 avril 2011, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union (JO 2011, L 141, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Alphonse Eschenbrenner, ressortissant français résidant en France et travaillant en Allemagne, à la Bundesagentur für Arbeit (Agence fédérale pour l'emploi, Allemagne, ci-après l'« Agence ») au sujet de la prise en compte fictive de l'impôt sur le revenu allemand lors de l'établissement du montant de l'indemnité d'insolvabilité accordée à ce travailleur.

Le cadre juridique

Le droit international

- 3 Aux termes de l'article 13 de la convention du 21 juillet 1959, conclue entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproques en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contribution des patentes et de contributions foncières, telle que modifiée, (ci-après la « convention fiscale franco-allemande ») :

« (1) Sous réserve des dispositions des paragraphes ci-après, les revenus provenant d'un travail dépendant ne sont imposables que dans l'État contractant où s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus. Sont considérés notamment comme revenus provenant d'un travail dépendant, les appointements, traitements, salaires, gratifications ou autres émoluments, ainsi que tous les avantages analogues payés ou alloués par des personnes autres que celles visées à l'article 14.

[...]

- (5) a) Par dérogation [au paragraphe (1)] les revenus provenant du travail dépendant de personnes qui travaillent dans la zone frontalière d'un État contractant et qui ont leur foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière de l'autre État contractant où elles rentrent normalement chaque jour ne sont imposables que dans cet autre État ;

[...] »

- 4 L'article 14 de cette convention dispose :

« (1) Les traitements, salaires et rémunérations analogues, ainsi que les pensions de retraite versés par un des États contractants, un Land ou par une personne morale de droit public de cet État ou Land à des personnes physiques résidents de l'autre État en considération de services administratifs ou militaires actuels ou antérieurs, ne sont imposables que dans le premier État.

[...]

- (2) Les dispositions du paragraphe (1), phrase 1, sont également applicables :

1. Aux sommes versées au titre des assurances sociales légales ;

[...] »

Le droit de l'Union

Le règlement n° 492/2011

- 5 Le chapitre I du règlement n° 492/2011 est intitulé « De l'emploi, de l'égalité de traitement et de la famille des travailleurs ». Sous la section 2 de celui-ci, intitulée « De l'exercice de l'emploi et de l'égalité de traitement », l'article 7 de ce règlement prévoit :

« 1. Le travailleur ressortissant d'un État membre ne peut, sur le territoire des autres États membres, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux, pour toutes conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé au chômage.

2. Il y bénéficie des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux.

[...] »

La directive 2008/94/CE

- 6 Sous le chapitre I, intitulé « Champ d'application et définitions », de la directive 2008/94/CE du Parlement européen et du Conseil, du 22 octobre 2008, relative à la protection des travailleurs salariés en cas d'insolvabilité de l'employeur (JO 2008, L 283, p. 36), l'article 1^{er}, paragraphe 1, dispose :

« La présente directive s'applique aux créances des travailleurs salariés résultant de contrats de travail ou de relations de travail et existant à l'égard d'employeurs qui se trouvent en état d'insolvabilité au sens de l'article 2, paragraphe 1. »

- 7 L'article 2, paragraphe 2, premier alinéa, de ladite directive énonce :

« La présente directive ne porte pas atteinte au droit national en ce qui concerne la définition des termes "travailleur salarié", "employeur", "rémunération", "droit acquis" et "droit en cours d'acquisition". »

- 8 Sous le chapitre II, intitulé « Dispositions relatives aux institutions de garantie », de la même directive, l'article 3 est ainsi libellé :

« Les États membres prennent les mesures nécessaires afin que les institutions de garantie assurent, sous réserve de l'article 4, le paiement des créances impayées des travailleurs salariés résultant de contrats de travail ou de relations de travail y compris, lorsque le droit national le prévoit, des dédommagements pour cessation de la relation de travail.

Les créances prises en charge par l'institution de garantie sont les rémunérations impayées correspondant à une période se situant avant et/ou, le cas échéant, après une date déterminée par les États membres. »

- 9 Sous le même chapitre, l'article 4 de la directive 2008/94 dispose :

« 1. Les États membres ont la faculté de limiter l'obligation de paiement des institutions de garantie visée à l'article 3.

2. Lorsque les États membres font usage de la faculté visée au paragraphe 1, ils fixent la durée de la période donnant lieu au paiement des créances impayées par l'institution de garantie. Cette durée ne peut toutefois être inférieure à une période portant sur la rémunération des trois derniers mois de la relation de travail se situant avant et/ou après la date visée à l'article 3, deuxième alinéa.

[...]

3. Les États membres peuvent assigner des plafonds aux paiements effectués par l'institution de garantie. Ces plafonds ne doivent pas être inférieurs à un seuil socialement compatible avec l'objectif social de la présente directive.

[...] »

Le droit allemand

10 L'article 3, paragraphe 2, sous b), de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu) exonère l'indemnité d'insolvabilité de l'impôt sur le revenu.

11 L'article 165, intitulé « Droits », qui figure dans le livre III, intitulé « Promotion de l'emploi », du Sozialgesetzbuch (code social, ci-après le « SGB III ») énonce, à son paragraphe 1, première phrase :

« Les travailleurs ont droit à une indemnité d'insolvabilité lorsqu'ils exerçaient un emploi sur le territoire national et que, en cas de survenance de l'insolvabilité de leur employeur, ils sont titulaires de créances salariales impayées portant sur les trois derniers mois du contrat de travail. »

12 Aux termes de l'article 167, intitulé « Montant », du SGB III :

« (1) L'indemnité d'insolvabilité est versée à hauteur de la rémunération nette, qui est égale à la rémunération brute, dans la limite du plafond mensuel de calcul des cotisations visé à l'article 341, paragraphe 4, du SGB III, minorée des retenues légales.

(2) Si le travailleur salarié

[...]

2. n'est ni assujéti à l'impôt sur le revenu sur le territoire national ni redevable de l'impôt au titre de l'indemnité d'insolvabilité en vertu des dispositions qui lui sont applicables,

il convient de déduire de la rémunération les impôts qui auraient été prélevés par retenue sur cette rémunération si le travailleur avait été assujéti à l'impôt sur le revenu sur le territoire national. »

13 La première phrase de l'article 169, intitulé « Subrogation », du SGB III est ainsi libellée :

« Les créances salariales qui fondent un droit à une indemnité d'insolvabilité sont transmises par subrogation à [l'Agence] lorsqu'une indemnité d'insolvabilité est sollicitée. »

Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles

14 M. Eschenbrenner, de nationalité française, habite à Rahling (France), près de la frontière allemande. Depuis l'année 1996, il travaillait en tant que chauffeur dans l'entreprise Philipp's Reisen, située à Pirmasens (Allemagne). Selon une attestation établie par le chef du centre des impôts français compétent, M. Eschenbrenner remplissait, du fait de cet emploi, les conditions nécessaires pour être considéré comme travailleur frontalier au sens de l'article 13, paragraphe 5, sous a), de la convention fiscale franco-allemande et, par conséquent, le salaire qu'il percevait en Allemagne était soumis, en application des dispositions de cette convention, à l'impôt en France.

15 Le 29 juin 2012, une procédure d'insolvabilité a été ouverte à l'encontre de l'entreprise Philipp's Reisen. Si les salaires et les traitements ont été intégralement payés par cette dernière jusqu'au mois de mars 2012, M. Eschenbrenner détenait à l'encontre de son employeur, à la date de l'ouverture de

cette procédure d'insolvabilité, une créance s'élevant à 5 571,88 euros au titre de sa rémunération due pour les mois d'avril à juin 2012.

- 16 Au titre de ces créances salariales impayées, M. Eschenbrenner a sollicité, le 13 juillet 2012, le versement d'une indemnité d'insolvabilité. Pour calculer le montant de cette indemnité, l'Agence a déduit de la rémunération brute de M. Eschenbrenner la somme de 3 550,24 euros octroyée par le syndic provisoire au titre du préfinancement pour la période comprise entre le 1^{er} avril et le 28 juin 2012, ainsi qu'un montant correspondant aux cotisations sociales et une avance, à titre de note de frais, qu'il avait obtenue pour le mois d'avril. En outre, cette autorité a, en vertu de l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, déduit de cette rémunération un montant correspondant à l'impôt sur le revenu, calculé conformément au droit allemand, s'élevant pour les trois mois concernés, respectivement, à 185 euros, à 175 euros et à 173 euros. En conséquence, par décision du 18 juillet 2012, un montant total de 356,77 euros a été octroyé à M. Eschenbrenner au titre de ladite indemnité.
- 17 Dans sa réclamation contre cette décision, M. Eschenbrenner a soutenu, en substance, que la prise en compte de l'impôt au taux d'imposition applicable en Allemagne, lors du calcul de l'indemnité d'insolvabilité, était discriminatoire et, partant, contraire au droit de l'Union, car il n'était pas assujéti à l'impôt en Allemagne. Par décision du 18 septembre 2012, cette réclamation a été rejetée par l'Agence.
- 18 M. Eschenbrenner a formé un recours contre la décision de l'Agence, en faisant valoir que la méthode de calcul du montant de l'indemnité d'insolvabilité était incompatible avec le droit de l'Union, au motif qu'elle ne permettait pas aux travailleurs frontaliers, tels que M. Eschenbrenner, de percevoir une indemnité d'insolvabilité équivalente à leur rémunération nette antérieure. À la différence des personnes travaillant et résidant en Allemagne, le montant de cette indemnité pour des travailleurs frontaliers serait inférieur à leur rémunération nette antérieure en raison, notamment, des différences entre les taux d'imposition applicables en Allemagne et en France. À la suite du rejet de son recours par le Sozialgericht Speyer (tribunal du contentieux social de Speyer, Allemagne), M. Eschenbrenner a interjeté appel devant le Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (tribunal supérieur du contentieux social de la Rhénanie-Palatinat, Mayence, Allemagne).
- 19 Cette juridiction considère que M. Eschenbrenner ne peut obtenir gain de cause qu'à la condition que l'exigence de l'égalité de traitement avec les travailleurs allemands, telle que prévue par le droit de l'Union, exclue la prise en compte, à titre fictif, de l'impôt allemand sur le revenu, conformément à l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, lors du calcul du montant de l'indemnité d'insolvabilité. Tout en constatant que l'indemnité d'insolvabilité constitue un avantage social au sens de l'article 7 du règlement n° 492/2011, la juridiction de renvoi relève que, en vertu de cette dernière disposition, les travailleurs frontaliers ne peuvent être traités différemment des travailleurs nationaux en raison de leur nationalité et doivent notamment bénéficier des mêmes avantages sociaux et fiscaux que ces derniers.
- 20 À cet égard, la Cour aurait déjà jugé que la déduction fictive de l'impôt allemand sur le revenu constituait une discrimination indirecte, d'une part, dans le contexte du calcul du montant de l'allocation complémentaire temporaire en faveur des anciens employés civils des forces alliées en Allemagne (arrêt du 16 septembre 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537) et, d'autre part, dans le cadre du calcul du montant des majorations de traitement versées aux travailleurs placés sous un régime de travail à temps partiel précédant la mise à la retraite (arrêt du 28 juin 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).
- 21 Certes, à la différence des situations en cause dans ces deux dernières affaires, l'article 167,

paragraphe 2, du SGB III n'entraînerait pas, de fait, une double imposition dans les circonstances en cause au principal, étant donné que l'indemnité d'insolvabilité est, en application de l'article 14, paragraphe 2, point 1, de la convention fiscale franco-allemande, imposable dans l'État qui octroie cette indemnité, que cette indemnité est exonérée d'impôt en Allemagne conformément à l'article 3, paragraphe 2, sous b), de la loi relative à l'impôt sur le revenu et que, par conséquent, seul l'impôt qui aurait été dû en Allemagne est pris en compte, à titre fictif, lors du calcul de l'indemnité d'insolvabilité.

- 22 Toutefois, la juridiction de renvoi estime que le montant de l'indemnité d'insolvabilité doit, en principe, être égal à la rémunération nette antérieure du travailleur. Or, si, en application de la méthode de calcul prévue à l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, les travailleurs frontaliers sont placés dans une situation identique à celle des personnes résidant et travaillant en Allemagne en ce qui concerne le montant de l'indemnité d'insolvabilité reçue, cette méthode ne permettrait précisément pas aux travailleurs frontaliers d'obtenir une compensation égale à leur rémunération nette antérieure.
- 23 La juridiction de renvoi se demande, en outre, si un tel résultat est compatible avec la directive 2008/94. Se référant notamment aux arrêts du 4 mars 2004, Barsotti e.a. (C-19/01, C-50/01 et C-84/01, EU:C:2004:119), ainsi que du 17 novembre 2011, van Ardenen (C-435/10, EU:C:2011:751), cette juridiction considère que, si cette directive permet aux États membres d'assigner des plafonds aux paiements effectués par l'institution de garantie, elle prévoit, cependant, une compensation intégrale des créances salariales impayées, inférieures à ces plafonds. Or, dans les circonstances de la présente affaire, il résulterait de l'application des dispositions légales en cause que les créances salariales impayées ne seraient pas intégralement compensées.
- 24 Cette juridiction précise également que, contrairement à ce qui a été exposé par le juge de première instance dans sa décision, il n'apparaît pas clairement que M. Eschenbrenner dispose, en vertu du droit allemand, de la possibilité de faire valoir à l'encontre de son employeur une créance correspondant à la différence entre le montant de l'indemnité d'insolvabilité, calculée en vertu de l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, et celui de son salaire brut antérieur.
- 25 Dans ces conditions, le Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (tribunal supérieur du contentieux social de la Rhénanie-Palatinat, Mayence), a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Est-il compatible avec les dispositions de droit primaire et/ou secondaire de l'Union [notamment article 45 TFUE [...] et article 7 du règlement n° 492/2011] que, s'agissant d'un travailleur précédemment employé en Allemagne qui réside dans un autre État membre et n'est ni assujéti à l'impôt sur le revenu en Allemagne ni redevable de l'impôt au titre de l'indemnité d'insolvabilité en vertu des dispositions qui lui sont applicables, les impôts qui auraient été déduits de la rémunération si ce travailleur avait été assujéti à l'impôt sur le revenu en Allemagne soient prélevés de façon fictive sur la rémunération servant de base au calcul du montant de l'indemnité d'insolvabilité qui lui est due, en cas d'insolvabilité de son employeur, si ce travailleur ne peut plus faire valoir à l'encontre de ce dernier la créance correspondant à la part de salaire brut restant due ?
- 2) En cas de réponse négative à la première question, les dispositions du droit primaire et/ou secondaire de l'Union sont-elles respectées si le travailleur se trouvant dans le cas de figure précédemment décrit peut toujours faire valoir à l'encontre de son employeur la créance correspondant à la part de salaire brut restant due ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 26 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, l'article 45 TFUE et l'article 7 du règlement n° 492/2011 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que le montant de l'indemnité d'insolvabilité, accordée par un État membre à un travailleur frontalier qui n'est ni assujéti à l'impôt sur le revenu dans cet État ni redevable de l'impôt au titre de cette indemnité, soit établi en déduisant de la rémunération servant de base au calcul de ladite indemnité l'impôt sur le revenu, tel qu'il est applicable dans ledit État, avec pour conséquence que ce travailleur frontalier ne reçoive pas, contrairement aux personnes résidant et travaillant dans ce même État, une indemnité correspondant à sa rémunération nette antérieure. En outre, cette juridiction s'interroge sur l'incidence, pour cette analyse, de la circonstance qu'un tel travailleur frontalier ne peut pas faire valoir à l'encontre de son employeur une créance correspondant à la part de son salaire brut antérieur qu'il n'a pas perçue du fait de cette déduction.
- 27 À titre liminaire, il y a lieu d'exposer le traitement fiscal de l'indemnité d'insolvabilité dans le chef des travailleurs frontaliers tels que M. Eschenbrenner.
- 28 Selon la juridiction de renvoi, il est constant que, conformément à l'article 14, paragraphe 2, point 1, de la convention fiscale franco-allemande, le pouvoir d'imposer des avantages sociaux octroyés par les autorités compétentes de la République fédérale d'Allemagne, tels que l'indemnité d'insolvabilité en cause, appartient à ce dernier État. De même, il ressort de la décision de renvoi que, en l'occurrence, M. Eschenbrenner n'est pas, de fait, soumis à l'impôt au titre de cette indemnité d'insolvabilité en France.
- 29 Par ailleurs, la législation fiscale allemande exonère cette même indemnité d'insolvabilité de l'impôt sur le revenu, conformément à l'article 3, paragraphe 2, sous b), de la loi relative à l'impôt sur le revenu.
- 30 Ainsi, l'octroi de l'indemnité d'insolvabilité dans les circonstances en cause au principal n'est soumis ni à une double imposition ni à l'impôt sur le revenu allemand au sens formel. Il est, en revanche, soumis à une prise en compte fictive de l'impôt qui aurait été prélevé par retenue sur le salaire de M. Eschenbrenner dans l'hypothèse où celui-ci aurait été assujéti, au cours de la période antérieure à la survenance de l'insolvabilité de son employeur, à l'impôt sur le revenu en Allemagne.
- 31 À cet égard, les circonstances du litige au principal se distinguent de celles qui étaient en cause dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 16 septembre 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), et du 28 juin 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), auxquels se réfère la juridiction de renvoi, et qui concernaient des situations où les prestations en cause étaient effectivement soumises à l'impôt dans deux États membres. En effet, à la différence de la situation en cause au principal, le pouvoir d'imposer les prestations en question dans les affaires ayant donné lieu à ces derniers arrêts appartenait, en vertu de la convention fiscale franco-allemande, à un État membre, alors que lesdites prestations étaient soumises à une déduction fictive d'impôt dans l'autre État membre (voir, arrêts du 16 septembre 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, points 11 et 24, ainsi que du 28 juin 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, point 34).
- 32 S'agissant, ensuite, du principe d'égalité de traitement, l'article 45, paragraphe 2, TFUE énonce que la libre circulation des travailleurs implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et

les autres conditions de travail. Cette disposition est concrétisée à l'article 7, paragraphe 2, du règlement n° 492/2011, qui précise que le travailleur ressortissant d'un État membre bénéficie, sur le territoire des autres États membres, des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux.

- 33 Il y a lieu de constater, d'emblée, que la méthode de calcul, énoncée à l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, ne prévoit pas de traitement différencié selon la nationalité des travailleurs concernés, la distinction entre les différentes catégories de travailleurs étant opérée en fonction, notamment, de la question de savoir si le travailleur est ou n'est pas assujéti à l'impôt en Allemagne.
- 34 Or, M. Eschenbrenner fait valoir devant la juridiction de renvoi, en substance, que l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, sans constituer une discrimination directe fondée sur la nationalité, produit toutefois un effet défavorable à son égard par rapport à la situation des personnes travaillant et résidant en Allemagne qui perçoivent la même indemnité.
- 35 À cet égard, il convient de rappeler que le principe d'égalité de traitement inscrit tant à l'article 45 TFUE qu'à l'article 7 du règlement n° 492/2011 prohibe non seulement les discriminations directes, fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes indirectes de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (voir, en ce sens, arrêt du 14 décembre 2016, Bragança Linares Verruga e.a., C-238/15, EU:C:2016:949, point 41, ainsi que jurisprudence citée).
- 36 Une disposition de droit national, bien qu'indistinctement applicable selon la nationalité, doit être considérée comme indirectement discriminatoire dès lors qu'elle est susceptible, par sa nature même, d'affecter davantage les travailleurs migrants que les travailleurs nationaux et qu'elle risque, par conséquent, de défavoriser plus particulièrement les premiers, à moins qu'elle ne soit objectivement justifiée et proportionnée à l'objectif poursuivi (arrêt du 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, point 26 et jurisprudence citée).
- 37 Afin de déterminer si la méthode du calcul de l'indemnité d'insolvabilité, établie à l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, constitue une différence de traitement contraire à l'article 45 TFUE et à l'article 7 du règlement n° 492/2011, il convient donc d'examiner si un travailleur frontalier, tel que M. Eschenbrenner, est défavorisé par rapport à une personne travaillant et résidant en Allemagne, toutes choses étant par ailleurs égales.
- 38 Selon la juridiction de renvoi, les personnes travaillant et résidant en Allemagne perçoivent, conformément à l'article 167, paragraphe 1, du SGB III, un montant de l'indemnité d'insolvabilité qui correspond, en principe, à leur rémunération nette antérieure.
- 39 En revanche, s'agissant des travailleurs frontaliers non assujéti à l'impôt sur le revenu en Allemagne, tels que M. Eschenbrenner, la méthode pour calculer le montant de l'indemnité d'insolvabilité applicable est prévue à l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, selon lequel il convient, à cette fin, de déduire de la rémunération antérieure dudit travailleur les impôts qui auraient été prélevés sur cette rémunération si le travailleur avait été assujéti à l'impôt sur le revenu en Allemagne.
- 40 Or, en application de la convention fiscale franco-allemande, la rémunération de M. Eschenbrenner a été soumise, alors que ce travailleur était actif, à l'impôt sur le revenu en France, le taux d'imposition applicable dans cet État membre ayant été, à la date des faits au principal, inférieur à celui applicable en Allemagne. Partant, dans le cas de ce travailleur frontalier, la méthode de calcul visée au point précédent a abouti, nécessairement, à ce que l'indemnité d'insolvabilité qu'il a

perçue ne correspondait pas à la rémunération nette antérieure de celui-ci.

- 41 En ce qui concerne la compatibilité d'un tel résultat avec l'article 45 TFUE et avec l'article 7 du règlement n° 492/2011, il y a lieu de rappeler, ainsi qu'il a été constaté au point 28 du présent arrêt, que, en l'occurrence, le pouvoir d'assujettir l'indemnité d'insolvabilité à l'impôt appartient, en application de la convention fiscale franco-allemande, à la République fédérale d'Allemagne. La circonstance que cet État exonère ladite indemnité d'impôt, tout en prévoyant pour le calcul du montant de celle-ci une retenue correspondant à l'impôt sur le revenu au taux d'imposition en vigueur dans ce même État, ne modifie en rien la conclusion selon laquelle la réglementation nationale en cause au principal relève, en substance, de l'exercice du pouvoir d'imposition de cet État.
- 42 En effet, ainsi que l'a exposé le gouvernement allemand lors de l'audience, cette exonération et la retenue fictive sont prévues notamment afin d'éviter, au vu du nombre de demandes d'une telle indemnité en cas d'insolvabilité d'une entreprise, une procédure d'imposition en deux étapes consistant, dans un premier temps, à prendre en compte le montant brut des rémunérations aux fins du calcul de ladite indemnité, et, dans un second temps, à soumettre l'indemnité d'insolvabilité à l'impôt sur le revenu.
- 43 De même, bien que la méthode pour calculer le montant de l'indemnité d'insolvabilité des travailleurs frontaliers, tels que M. Eschenbrenner, soit établie à l'article 167, paragraphe 2, du SGB III, à savoir, une disposition du droit social, il n'en demeure pas moins que ladite disposition renvoie à l'impôt sur le revenu et qu'elle prévoit la prise en compte de celui-ci pour effectuer le calcul du montant de ladite indemnité.
- 44 Il s'ensuit que l'effet de cette législation nationale en matière de libre circulation des travailleurs doit être apprécié en tenant compte de la jurisprudence de la Cour relative aux mesures fiscales.
- 45 S'il est vrai que les États membres doivent exercer leur compétence en matière de fiscalité directe dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des libertés fondamentales garanties par le traité FUE (voir arrêt du 23 février 2016, Commission/Hongrie, C-179/14, EU:C:2016:108, point 171 et jurisprudence citée), il ressort toutefois de la jurisprudence de la Cour que le droit de l'Union ne fait pas obstacle aux conséquences défavorables à la libre circulation des travailleurs découlant des disparités entre les barèmes d'imposition dans les États membres (voir, en ce sens, arrêt du 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, points 47 et 53).
- 46 Ainsi, compte tenu des disparités des réglementations des États membres en la matière, la décision d'un travailleur de se prévaloir de sa liberté de circulation en vertu, notamment, de l'article 45 TFUE, peut, selon le cas, être plus ou moins avantageuse ou désavantageuse pour un tel travailleur sur le plan fiscal (voir, par analogie, s'agissant, respectivement, du principe de non-discrimination, arrêts du 15 juillet 2004, Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, point 34, et du 12 juillet 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, point 45 ; de la liberté d'établissement, arrêts du 6 décembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, point 51, et du 28 février 2008, Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, point 43 ; ainsi que de la libre circulation des capitaux, arrêt du 7 novembre 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, point 80).
- 47 En l'occurrence, si l'indemnité d'insolvabilité perçue par M. Eschenbrenner est inférieure à la rémunération nette qu'il touchait avant la survenance de l'insolvabilité de son employeur, cette conséquence défavorable résulte de la seule circonstance que le taux d'imposition applicable dans l'État membre qui accorde l'indemnité d'insolvabilité et auquel appartient le pouvoir d'imposer cette indemnité a été, à la date à laquelle le montant de cette indemnité a été fixé, plus élevé que

celui appliqué par l'État membre où ce travailleur résidait alors qu'il était actif.

- 48 Par ailleurs, l'incidence des réglementations fiscales différentes, telles que celles en cause au principal, sur le montant de l'indemnité d'insolvabilité perçue par un travailleur frontalier, tel que M. Eschenbrenner, revêt un caractère aléatoire en tant qu'elle dépend des spécificités de chaque cas particulier. En effet, ce montant est susceptible d'être plus élevé ou plus faible que la rémunération nette antérieure dudit travailleur selon le taux d'imposition en vigueur dans les États membres concernés.
- 49 Par conséquent, dans la mesure où la conséquence défavorable en cause au principal découle des seules disparités entre les barèmes d'imposition dans les États membres concernés, l'article 45 TFUE et l'article 7 du règlement n° 492/2011 ne font pas obstacle à une législation telle que celle en cause au principal.
- 50 Cette conclusion n'est pas remise en cause par les considérations relatives à la directive 2008/94, évoquées par la juridiction de renvoi.
- 51 Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2008/94, celle-ci s'applique aux créances des travailleurs salariés résultant de contrats de travail ou de relations de travail et existant à l'égard d'employeurs qui se trouvent en état d'insolvabilité.
- 52 Selon une jurisprudence bien établie de la Cour, la finalité sociale de cette directive consiste à garantir à tous les travailleurs salariés un minimum de protection au niveau de l'Union européenne en cas d'insolvabilité de l'employeur par le paiement des créances impayées résultant de contrats ou de relations de travail et portant sur la rémunération afférente à une période déterminée (voir arrêt du 17 novembre 2011, van Ardenne, C-435/10, EU:C:2011:751, point 27 et jurisprudence citée, ainsi que, en ce sens, arrêt du 24 novembre 2016, Webb-Sämann, C-454/15, EU:C:2016:891, points 32 et 35).
- 53 Les États membres sont donc tenus d'assurer, dans la limite d'un plafond qu'ils sont en droit de fixer pour la garantie des créances impayées, le paiement de la totalité desdites créances (voir, en ce sens, arrêt du 4 mars 2004, Barsotti e.a., C-19/01, C-50/01 et C-84/01, EU:C:2004:119, point 36).
- 54 Cependant, si les institutions de garantie doivent ainsi prendre en charge lesdites rémunérations impayées, notamment en vertu de l'article 3 de la directive 2008/94, c'est au droit national qu'il incombe de préciser, en application de l'article 2, paragraphe 2, de cette directive, le terme « rémunération » et d'en définir le contenu (voir arrêt du 16 juillet 2009, Visciano, C-69/08, EU:C:2009:468, point 28 et jurisprudence citée).
- 55 Par conséquent, il revient au droit national des États membres de préciser le traitement fiscal des rémunérations impayées lorsque celles-ci sont prises en charge par des institutions de garantie en application de la directive 2008/94. Le régime ainsi précisé ne peut, cependant, pas porter atteinte à la finalité sociale de cette directive, telle que rappelée au point 52 du présent arrêt et, de manière plus générale, au respect du droit de l'Union.
- 56 Il découle de ce qui précède que la directive 2008/94 n'exige pas que les États membres assurent au travailleur une compensation, en cas d'insolvabilité de l'employeur, à hauteur de la rémunération brute antérieure de ce travailleur, y compris, notamment, la partie de cette rémunération afférente à l'impôt.
- 57 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que la directive 2008/94 n'exige pas davantage que le travailleur détienne à l'encontre de son employeur une créance correspondant à la part de son

salaire brut antérieur afférente à l'impôt, qui n'est pas couverte par l'indemnité d'insolvabilité accordée.

- 58 De même, cette circonstance n'a pas d'incidence sur la réponse à donner à la juridiction de renvoi concernant la compatibilité de la législation nationale concernée avec l'article 45 TFUE et l'article 7 du règlement n° 492/2011. En effet, ces dernières dispositions n'exigent pas qu'un travailleur frontalier, tel que M. Eschenbrenner, perçoive une indemnité d'insolvabilité correspondant à son salaire brut antérieur, ainsi qu'il résulte de la conclusion au point 49 du présent arrêt, et, par conséquent, elles ne nécessitent pas non plus que ce travailleur détienne, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une créance à l'encontre de son employeur correspondant à la part de son salaire brut antérieur non couverte par l'indemnité d'insolvabilité accordée.
- 59 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 45 TFUE et l'article 7 du règlement n° 492/2011 doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, le montant de l'indemnité d'insolvabilité, accordée par un État membre à un travailleur frontalier qui n'est ni assujéti à l'impôt sur le revenu dans cet État ni redevable de l'impôt au titre de cette indemnité, soit établi en déduisant de la rémunération servant de base au calcul de ladite indemnité l'impôt sur le revenu, tel qu'il est applicable dans ledit État, avec pour conséquence que ce travailleur frontalier ne reçoive pas, contrairement aux personnes résidant et travaillant dans ce même État, une indemnité correspondant à sa rémunération nette antérieure. La circonstance que ce travailleur ne détient pas, à l'encontre de son employeur, une créance correspondant à la part de son salaire brut antérieur qu'il n'a pas perçue du fait de cette déduction, n'a pas d'incidence à cet égard.

Sur la seconde question

- 60 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

- 61 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit :

L'article 45 TFUE et l'article 7 du règlement (UE) n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil, du 5 avril 2011, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, le montant de l'indemnité d'insolvabilité, accordée par un État membre à un travailleur frontalier qui n'est ni assujéti à l'impôt sur le revenu dans cet État ni redevable de l'impôt au titre de cette indemnité, soit établi en déduisant de la rémunération servant de base au calcul de ladite indemnité l'impôt sur le revenu, tel qu'il est applicable dans ledit État, avec pour conséquence que ce travailleur frontalier ne reçoive pas, contrairement aux personnes résidant et travaillant dans ce même État, une indemnité correspondant à sa rémunération nette antérieure. La circonstance que ce travailleur ne détient pas, à l'encontre de son employeur, une créance correspondant à la part de son salaire brut antérieur qu'il n'a pas perçue du fait de cette déduction, n'a pas d'incidence à cet égard.

Signatures

* Langue de procédure : l'allemand.