

Asunto C-464/05

Maria Geurts y Dennis Vogten

contra

Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat

(Petición de decisión prejudicial planteada por el rechtbank van eerste aanleg te Hasselt)

«Artículos 43 CE y 56 CE — Normativa fiscal nacional — Impuesto sobre sucesiones — Sociedad familiar — Exención — Requisitos — Contratación de un determinado número de trabajadores en una región de un Estado miembro»

Conclusiones de la Abogado General Sra. J. Kokott, presentadas el 15 de febrero de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 25 de octubre de 2007

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación*

(Arts. 43 CE y 56 CE a 58 CE)

2. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria*

(Art. 43 CE)

1. Una normativa fiscal en materia de impuesto sobre sucesiones que impone como requisito para la exención de este impuesto, prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en una zona del Estado miembro de que se trate afecta principalmente a la libertad de establecimiento y está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE. Suponiendo que tal medida nacional tenga efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales, dichos efectos serían la consecuencia ineludible de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican un examen de la citada medida a la luz de lo dispuesto en los artículos 56 CE a 58 CE.

(véanse los apartados 12, 16 y 18)

2. A falta de una justificación válida, el artículo 43 CE se opone a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención de dicho impuesto prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando los trabajadores estén empleados en una región del primer Estado miembro.

En efecto, dicha normativa es, en principio, contraria al artículo 43 CE en la medida en que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del lugar en el que la sociedad propietaria de dichos sujetos pasivos emplea durante un determinado período de tiempo a un determinado número de trabajadores. Introduce así una discriminación indirecta entre los

sujetos pasivos basada en el criterio del lugar en el que hayan empleado a un determinado número de trabajadores durante un determinado período, en tanto en cuanto este requisito, indiscutiblemente, lo puede cumplir más fácilmente una sociedad ya establecida en el Estado miembro en cuestión.

Dicha normativa no puede justificarse mediante argumentos basados en la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas y en el mantenimiento de los puestos de trabajo ya que, en relación con el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias ponga en peligro la continuidad de las empresas familiares y, con ello, de los puestos de trabajo que proporcionan, las empresas que tienen su domicilio social en otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable a la de las empresas establecidas en el primer Estado miembro.

La normativa controvertida tampoco puede justificarse por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos por el Derecho nacional.

(véanse los apartados 19, 21, 22 y 27 a 29 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 25 de octubre de 2007 (*)

«Artículos 43 CE y 56 CE – Normativa fiscal nacional – Impuesto sobre sucesiones – Sociedad familiar – Exención – Requisitos – Contratación de un determinado número de trabajadores en una región de un Estado miembro»

En el asunto C-464/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Bélgica), mediante resolución de 21 de diciembre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de diciembre de 2005, en el procedimiento entre

Maria Geurts,

Dennis Vogten

y

Administratie van de BTW, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta, y los Sres. E.

Juhász (Ponente), J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de diciembre de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Sra. M. Geurts y del Sr. D. Vogten, por los Sres. A. van Zantbeek, A. Nijs y A. Verbeke, abogados;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. M. Wimmer y la Sra. L. Van den Broeck, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. R. Deblauwe, C. Docclo y N. Labeeuw, abogados;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de febrero de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 43 CE y 56 CE relativos, respectivamente, a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales.

2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre la Sra. M. Geurts y el Sr. D. Vogten, como herederos legítimos del Sr. J. Vogten, y la Administratie van de BTW, registratie en domeinen (Administración del IVA, de Registros y del Patrimonio del Estado; en lo sucesivo, las «autoridades tributarias belgas»), por haberles denegado estas últimas una exención en el impuesto sobre sucesiones.

Marco jurídico

Normativa interna

3 Según el artículo 3 de la Constitución belga, Bélgica está constituida por tres regiones: la Región Valona, la Región Flamenca y la Región de Bruselas.

4 De acuerdo con el artículo 3, párrafo primero, punto 4, de la loi spéciale relative au financement des communautés et des régions (Ley especial relativa a la financiación de las comunidades y regiones), de 16 de enero de 1989 (*Moniteur belge* de 17 de enero de 1989, p. 850), en su versión modificada por la loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions (Ley especial relativa a la refinanciación de las comunidades y a la ampliación de las competencias tributarias de las regiones), de 13 de julio de 2001 (*Moniteur belge* de 3 de agosto de 2001, p. 26646), el impuesto sobre sucesiones de los residentes del Reino de Bélgica es un impuesto regional. En virtud del artículo 4, apartado 2, de esta Ley especial de 16 de enero de 1989, las regiones tienen potestad para determinar los tipos y las exenciones del impuesto sobre sucesiones.

5 El artículo 1, apartado 1, del code des droits de succession (Código del impuesto sobre sucesiones), aprobado por el Real Decreto nº 308, de 31 de marzo de 1936 (*Moniteur belge* de 7 de abril de 1936, p. 2403), convalidado por la Ley de 4 de mayo de 1936 (*Moniteur belge* de 7 de mayo de 1936, p. 3426) (en lo sucesivo, «Código del impuesto sobre sucesiones»), establece que el impuesto sobre sucesiones grava el valor de todo lo que los herederos reciben *mortis causa* del causante, una vez deducidas las deudas.

6 El artículo 60 *bis* de dicho Código, tal como se aplica a las sucesiones abiertas en la Región flamenca, introducido por el decret houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997 (Decreto del Parlamento Flamenco que recoge varias medidas de acompañamiento al Presupuesto para 1997), de 20 de diciembre de 1996 (*Moniteur belge* de 31 de diciembre de 1996, p. 32555), en su versión modificada por el decret houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000 (Decreto del Parlamento Flamenco que recoge varias medidas de acompañamiento al Presupuesto para 2000), de 22 de diciembre de 1999 (*Moniteur belge* de 30 de diciembre de 1999, p. 50232), establece:

«1. No obstante lo dispuesto en los artículos 48 y 48/2, quedará exento del impuesto sobre sucesiones el valor neto de:

a) los activos invertidos a título profesional por el difunto o su cónyuge en una empresa familiar; y

b) las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50 % de la empresa o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge ininterrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento y que se incluyan espontáneamente en la declaración del impuesto sobre sucesiones.

[...]

2. Se entenderá por empresa familiar toda empresa industrial, comercial, artesanal o agrícola o una profesión liberal, explotada o ejercida personalmente por el causante y/o su cónyuge, solo o con la colaboración de otras personas.

3. Se entenderá por sociedad familiar aquella cuya sede de dirección efectiva esté establecida en un Estado miembro de la Unión Europea y:

– cumpla los requisitos de los apartados 1, 5 y 8;

– o sea titular de participaciones o eventualmente de créditos de filiales que cumplen tales requisitos.

[...]

5. Sólo se concederá la exención si la empresa o la sociedad empleó al menos a cinco trabajadores, computados en unidades a tiempo completo, en la Región Flamenca durante los tres años anteriores al fallecimiento.

Como excepción al párrafo primero, la exención se aplica, respectivamente, al 20 %, 40 %, 60 % u 80 % del valor neto establecido en el apartado 9, cuando la empresa o la sociedad empleó a 1, 2, 3 o 4 trabajadores, computados en unidades a tiempo completo, en la Región Flamenca durante los tres años anteriores al fallecimiento. Sólo se podrá obtener y conservar la exención si las participaciones o los créditos siguen perteneciendo a los herederos beneficiarios de la reducción durante los cinco años posteriores al fallecimiento.

El número de trabajadores contratados se determina a partir de las declaraciones exigidas por la normativa laboral. [...]

Sólo se conservará la exención si se mantiene al mismo nivel cada año, durante los cinco posteriores al fallecimiento, el número de trabajadores empleados en la Región Flamenca, computado en unidades a tiempo completo. [...]

[...]

8. Sólo podrá reclamarse la exención de la empresa o la sociedad si en los tres años anteriores y en los cinco posteriores al fallecimiento y según lo dispuesto por el Real Decreto de 8 de octubre de 1976, relativo a las cuentas anuales de las empresas, ésta formula cuentas anuales que también se utilizan para justificar la declaración en el impuesto sobre la renta.

Las empresas o sociedades que no tengan su domicilio social en el territorio de la Región Flamenca deben presentar sus cuentas anuales de acuerdo con la normativa específica aplicable al lugar en el que se encuentra su domicilio social.

[...]

10. So pena de nulidad, la aplicación del artículo 60 *bis* estará subordinada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º La aplicación del artículo 60 *bis* se solicitará formalmente en la declaración.

2º Se adjuntará a la declaración un certificado expedido por la Región Flamenca en el que conste que se cumplen los requisitos establecidos en el presente artículo por lo que se refiere al empleo y al capital.

[...]

11 Los herederos que quieran acogerse a la exención del artículo 60 *bis* solicitarán por correo certificado al Gobierno flamenco el certificado al que se refiere el apartado 10.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 De la resolución de remisión se desprende que la Sra. M. Geurts y el Sr. D. Vogten son, respectivamente, la viuda y el hijo del Sr. J. Vogten, de nacionalidad neerlandesa, nacido el 25 de junio de 1959 en los Países Bajos y fallecido el 6 de enero de 2003. En el momento de su fallecimiento, y al menos durante los cinco años anteriores al mismo, el Sr. J. Vogten residió en la Región Flamenca. No se discute que su domicilio fiscal estaba situado en el territorio de esta región y que, por este motivo, el artículo 60 *bis* del Código del impuesto sobre sucesiones se aplica a su sucesión.

8 El patrimonio común del difunto Sr. J. Vogten y su esposa comprendía, entre otros, el 100 % de las participaciones de Jos Vogten Beheer BV y de Vogten Staal BV, sociedades neerlandesas con domicilio social en Maastricht (Países Bajos). No se discute que estas dos empresas eran sociedades familiares en el sentido del artículo 60 *bis*, apartado 3, del Código del impuesto sobre sucesiones. Del activo de su patrimonio común también formaba parte un crédito, en el sentido del artículo 60 *bis*, apartado 1, letra b), de este Código, de 1.110.568 euros, frente a la sociedad Jos Vogten Beheer.

9 También está acreditado que durante más de tres años antes del fallecimiento del Sr. J. Vogten, cada una de las dos sociedades citadas empleó de manera ininterrumpida a más de cinco trabajadores en los Países Bajos. Más exactamente, de los autos presentados al Tribunal de Justicia se desprende que Vogten Staal BV empleó a nueve trabajadores y Jos Vogten Beheer BV a dieciocho trabajadores.

10 Las autoridades tributarias belgas denegaron a los herederos del Sr. J. Vogten la exención prevista en el artículo 60 *bis* del Código del impuesto sobre sucesiones, por no cumplirse uno de los requisitos que esta disposición establece, a saber, que los trabajadores de las sociedades Vogten Staal y Jos Vogten Beheer estuvieran empleados en la Región Flamenca. La cuota debida del impuesto sobre sucesiones en el caso de autos asciende a 839.485,60 euros.

11 Dado que el Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, que conocía del recurso interpuesto por los herederos del Sr. J. Vogten contra esta resolución, albergaba dudas acerca de la compatibilidad del requisito exigido por el artículo 60 *bis*, apartado 5, párrafo primero, del Código del impuesto sobre sucesiones con las disposiciones del Tratado CE en materia de derecho de establecimiento y libre circulación de capitales, y consideraba que la respuesta a la cuestión suscitada no se deducía de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el Derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE, en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones de [...] un Estado miembro, en este caso, el artículo 60 *bis* del Code des droits de succession [...], disposición que exime al causahabiente del difunto, esto es, al heredero, del impuesto sobre sucesiones que grava las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo siempre que la sociedad haya empleado a un mínimo de cinco trabajadores durante los tres años anteriores al fallecimiento, pero que limita esta exención al supuesto de que se haya empleado a [estos] trabajadores en una zona determinada de este Estado miembro (en particular, la Región Flamenca)?»

Sobre la cuestión prejudicial

12 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención del mismo prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen durante los tres años anteriores a la fecha de fallecimiento

del causante al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando dichos empleos se sitúan en una región del primer Estado miembro.

13 Procede señalar, con carácter preliminar, que la exención controvertida en el litigio principal se aplica a las sociedades familiares, a saber, aquéllas de cuyo capital social, al menos en un 50 %, fue titular el causante, sólo o con sus familiares cercanos, durante los tres años anteriores a su fallecimiento, lo que les confería una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad en cuestión y les permitía determinar sus actividades.

14 Para apreciar la norma controvertida en el litigio principal bajo el prisma de las libertades fundamentales, debe señalarse que la situación de un ciudadano comunitario que, desde que trasladó su domicilio, reside en un Estado miembro y que es titular de la mayoría de las participaciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro, desde dicho traslado está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 28).

15 Según reiterada jurisprudencia, si bien el artículo 43 CE se propone, en especial, según su tenor literal, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales así como de los nacionales de los Estados miembros que residan en su territorio (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartados 28 y 29, así como la jurisprudencia allí citada).

16 La norma controvertida en el asunto principal afecta principalmente a la libertad de establecimiento y está comprendida, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a dicha libertad. Suponiendo que tal medida nacional tenga, como sostienen los demandantes en el litigio principal, efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales, dichos efectos serían la consecuencia ineludible de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican un examen de la citada medida a la luz de lo dispuesto en los artículos 56 CE a 58 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-0000, apartados 33 y 34, así como el auto de 10 de mayo de 2007, A y B, C-102/05, Rec. p. I-0000, apartados 26 y 27).

17 Tal como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, los efectos de una normativa fiscal en materia de sucesiones están entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado (sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 75).

18 La norma controvertida en el asunto principal, al imponer como requisito para la exención del impuesto sobre sucesiones, prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en una zona del Estado miembro en cuestión durante los tres años anteriores a la fecha de fallecimiento del causante, trata de modo diferente al propietario de una empresa de este tipo y, tras su fallecimiento, a sus herederos, según dicha empresa emplee a los trabajadores en ese Estado miembro o en otro Estado miembro.

19 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos es, en principio, contraria al artículo 43 CE (véase, en este sentido, la sentencia *Baars*, antes citada, apartados 30 y 31). Lo mismo puede decirse de la norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del lugar en el que la sociedad propiedad de dichos

sujetos pasivos emplea durante un determinado período de tiempo a un determinado número de trabajadores.

20 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en materia de libertad de establecimiento, las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado (sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 83, y jurisprudencia allí citada).

21 Pues bien, la norma controvertida en el asunto principal impone como requisito para la concesión de la ventaja que prevé el haber empleado, durante un determinado período, a un determinado número de trabajadores en el territorio de una región del Estado miembro de que se trata, requisito que, indiscutiblemente, puede cumplir más fácilmente una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro.

22 En consecuencia, esta norma introduce, para conceder una ventaja fiscal, una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos basada en el criterio del lugar en el que hayan empleado a un determinado número de trabajadores durante un determinado período, discriminación que puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de dichos sujetos pasivos.

23 Al contrario de lo que sostiene el Gobierno belga, no puede descartarse la existencia de dicho trato discriminatorio por el mero hecho de que la norma controvertida no se refiera al establecimiento de una empresa en el territorio del Estado miembro en cuestión, sino únicamente al empleo de un determinado número de trabajadores en ese Estado miembro, permitiendo que las empresas cuyo domicilio social se encuentre en otro Estado miembro puedan beneficiarse de la ventaja fiscal de que se trata cuando empleen en el primer Estado miembro al número de trabajadores exigido.

24 Dicho trato sólo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado o si está justificado por razones imperiosas de interés general. También es necesario que, en tal caso, sea adecuado para garantizar la realización de este objetivo y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véanse, en particular, las sentencias de 13 de septiembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 47, así como de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-0000, apartado 37).

25 El Gobierno belga, para justificar la norma controvertida en el asunto principal, presenta argumentos basados en la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas y en el mantenimiento de los puestos de trabajo en caso de sucesión en dicho Estado miembro, así como en exigencias relacionadas con la eficacia de los controles fiscales.

26 No se descarta que dichos argumentos, en particular los basados en la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas y en el mantenimiento de los puestos de trabajo, puedan justificar satisfactoriamente, en determinadas circunstancias y con determinados requisitos, una norma nacional que establezca una ventaja fiscal en favor de personas físicas o jurídicas.

27 En lo relativo a los argumentos presentados por el Gobierno belga, debe señalarse que éste no ha podido demostrar la necesidad de reservar la exención controvertida a las empresas denominadas «familiares» que mantienen un determinado número de empleos en el territorio del Estado miembro en cuestión. En efecto, en el caso de autos, en relación con el objetivo de evitar

que el gravamen que recae sobre las herencias ponga en peligro la continuidad de las empresas familiares y, con ello, de los puestos de trabajo que proporcionan, las empresas que tienen su domicilio social en otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable a la de las empresas establecidas en el primer Estado miembro.

28 Además, en cuanto al argumento que dicho Gobierno deduce de la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, pues la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), no se aplica al impuesto sobre sucesiones, basta destacar que esta dificultad no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos por el Derecho belga (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2007, Elisa, C-451/05, Rec. p. I-0000, apartado 98).

29 Por tanto, procede responder a la cuestión planteada que, a falta de una justificación válida, el artículo 43 CE se opone a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención de dicho impuesto prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando los trabajadores están empleados en una región del primer Estado miembro.

Costas

30 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

A falta de una justificación válida, el artículo 43 CE se opone a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención de dicho impuesto prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando los trabajadores están empleados en una región del primer Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.