

Asunto C-25/10

Missionswerk Werner Heukelbach eV

contra

État belge

(Petición de decisión prejudicial planteada por el tribunal de première instance de Liège)

«Fiscalidad directa — Libre circulación de capitales — Impuesto de sucesiones — Herencias y legados en favor de entidades sin ánimo de lucro — Negativa a aplicar un tipo reducido cuando estas entidades tienen su establecimiento en un Estado miembro distinto de aquel en el que el *de cuius* residía o trabajaba efectivamente — Restricción — Justificación»

Sumario de la sentencia

Libre circulación de capitales — Restricciones — Impuesto de sucesiones

(Art. 63 TFUE)

El artículo 63 TFUE se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

Si bien es legítimo que un Estado miembro exija, para la concesión de determinadas ventajas fiscales, que exista un vínculo suficientemente estrecho entre las entidades que, según reconoce, persiguen algunos de sus objetivos de interés general y las actividades que realizan, no obstante no puede reservar tales ventajas únicamente a las entidades establecidas en su territorio y cuyas actividades pueden liberarlo de algunas de sus responsabilidades. En particular, la posibilidad de que un Estado miembro pueda liberarse de algunas de sus responsabilidades no le permite instaurar una diferencia de trato entre las entidades nacionales declaradas de utilidad pública y las establecidas en otro Estado miembro basándose en que las herencias o los legados dispuestos en favor de éstas, aunque sus actividades se inscriban dentro de los objetivos de la legislación del primer Estado miembro, no pueden llevar a una compensación presupuestaria. En efecto, la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 65 TFUE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado FUE.

(véanse los apartados 30, 31 y 37 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 10 de febrero de 2011 (*)

«Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Impuesto de sucesiones – Herencias y legados en favor de entidades sin ánimo de lucro – Negativa a aplicar un tipo reducido cuando estas entidades tienen su establecimiento en un Estado miembro distinto de aquel en el que el de cuius residía o trabajaba efectivamente – Restricción ? Justificación»

En el asunto C-25/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial presentada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance de Liège (Bélgica), mediante resolución de 7 de enero de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de enero de 2010, en el procedimiento entre

Missionswerk Werner Heukelbach eV

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev, U. Lõhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh y la Sra. P. Lindh, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de octubre de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Missionswerk Werner Heukelbach eV, por Me J. Roseleth, avocat;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. E. Jacobowitz, avocat;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE y 54 TFUE.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Missionswerk Werner Heukelbach eV (en lo sucesivo, «Missionswerk») y el Estado belga, en relación con la negativa de éste a aplicar

el tipo reducido del impuesto adeudado con ocasión de una sucesión de la que esta asociación es beneficiaria.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 A tenor del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5):

«1. Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el anexo I.

2. Las transferencias correspondientes a los movimientos de capitales se efectuarán en las mismas condiciones de cambio que las que se practican para los pagos relativos a las transacciones corrientes.»

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica XI, los «Movimientos de capitales de carácter personal», que comprenden las sucesiones y los legados.

Normativa nacional

5 El artículo 59, apartado 2, del code des droits de succession (Código de sucesiones) aprobado por el arrêté royal nº 308, de 31 de marzo de 1936 (*Moniteur belge* de 7 de abril de 1936, p. 2403), confirmado por la Ley de 4 de mayo de 1936 (*Moniteur belge* de 7 de mayo de 1936, p. 3426; en lo sucesivo, «Código»), establece que los impuestos de sucesiones y de transmisión patrimonial *mortis causa* se verán reducidos «al 7 % en relación con los legados y herencias dispuestos en favor de entidades sin ánimo de lucro, de mutualidades o uniones nacionales de mutualidades, de uniones profesionales y de entidades internacionales sin ánimo de lucro, de fundaciones privadas y de fundaciones de utilidad pública».

6 Con arreglo al artículo 60, apartado 1, del Código, en su versión modificada por el décret-programme du gouvernement wallon, du 18 décembre 2003, portant diverses mesures en matière de fiscalité régionale, de trésorerie et de dette, d'organisation des marchés de l'énergie, d'environnement, d'agriculture, de pouvoirs locaux et subordonnés, de patrimoine et de logement et de la Fonction publique (*Moniteur belge* de 6 de febrero de 2004, p. 7196) (Decreto marco del Gobierno valón, de 18 de diciembre de 2003, sobre diversas medidas en materia de fiscalidad regional, tesorería y deuda pública, de organización de los mercados de la energía, de medio ambiente, de agricultura, de entidades locales, de patrimonio y de vivienda y de la función pública), el tipo reducido establecido en el artículo 59, apartado 2, de dicho Código sólo será de aplicación a las entidades e instituciones que reúnan los siguientes requisitos:

«a. La entidad o institución ha de tener un establecimiento:

– bien en Bélgica;

– bien en el Estado miembro de la Comunidad Europea en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo;

b. La entidad o institución deberá perseguir en dicho establecimiento, con carácter principal y sin ánimo de lucro, objetivos de naturaleza medioambiental, filantrópica, filosófica, religiosa, científica, artística, pedagógica, cultural, deportiva, política, sindical, profesional, humanitaria, patriótica o cívica, educativos, de prestación de cuidados a personas o animales, de asistencia social o de atención a las personas en riesgo, en el momento de la apertura de la sucesión;

c. La entidad o institución debe tener su domicilio estatutario, su administración central o su establecimiento principal en el territorio de la Unión Europea.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 Missionswerk es una asociación religiosa que tiene su domicilio estatutario en Alemania. Mediante testamento ológrafo de 5 de noviembre de 2003, dicha asociación fue instituida heredera universal de la Sra. Renardie, nacional belga. La testadora, que residió toda su vida en Bélgica, falleció en Malmedy (Bélgica) el 12 de junio de 2004.

8 El 14 de junio de 2005, Missionswerk presentó una declaración de herederos de la difunta ante la administration de l'enregistrement et des domaines de Malmedy (delegación de la Agencia Tributaria en Malmedy; en lo sucesivo, «administration») y, posteriormente, abonó la cuota del impuesto de sucesiones al tipo marginal de 80 % reclamada por la administration, por importe de 60.038,51 euros.

9 Mediante escrito de 1 de diciembre de 2005, Missionswerk solicitó a la administration que se le aplicara el tipo reducido del impuesto de sucesiones previsto en el artículo 59, apartado 2, del Código. Dicha solicitud fue desestimada porque la asociación no cumplía los requisitos establecidos en el artículo 60, apartado 1, del mencionado Código.

10 El 7 de agosto de 2006, Missionswerk solicitó a la administration la devolución de la diferencia entre la cuota abonada como resultado de haber aplicado el tipo marginal y la resultante de la aplicación del tipo reducido. La administration desestimó su solicitud, debido a que no se había demostrado suficientemente en Derecho que la Sra. Renardie hubiera residido o trabajado en Alemania.

11 En su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, Missionswerk pide que se le devuelva el impuesto de sucesiones abonado cuyo importe exceda del resultante de la aplicación del tipo reducido al que reivindica tener derecho. Esta asociación sostiene que los artículos 59, apartado 2, y 60, apartado 1, del Código generan una discriminación en perjuicio de los residentes en la Región valona que legan sus bienes en favor de asociaciones o entidades de fines benéficos establecidos en Estados miembros de la Unión en los cuales nunca han residido ni trabajado.

12 En estas circunstancias, el tribunal de première instance de Liège decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] y 54 [TFUE] en el sentido de que se oponen a la adopción o el mantenimiento, por parte del legislador de un Estado miembro, de una norma que tiene por objeto reservar el derecho al gravamen al tipo reducido del 7 % a las entidades sin ánimo de lucro, a las mutualidades o uniones nacionales de mutualidades, a las uniones profesionales y a las entidades internacionales sin ánimo de lucro, a las fundaciones

privadas y a las fundaciones de utilidad pública, nacionales de un Estado miembro en el que el *de cuius* –residente valón– residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la identificación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión

13 El tribunal remitente planteó su cuestión prejudicial en relación con los artículos 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE y 54 TFUE. Sin embargo, la Comisión Europea considera que la situación controvertida en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales.

14 A este respecto, en primer lugar procede declarar que, por lo que se refiere a una cuestión relativa a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de normas nacionales relativas al gravamen del impuesto de sucesiones, no son pertinentes ni la libre circulación de los trabajadores (artículo 45 TFUE) ni la libertad de establecimiento (artículos 49 TFUE y 54 TFUE).

15 En segundo lugar, en relación con la libre circulación de capitales, es preciso recordar que, a falta de definición, en el Tratado FUE, del concepto de «movimientos de capital», el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361, aunque ésta haya sido adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, convertidos éstos en artículos 56 CE a 60 CE), entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Rec. p. I?1957, apartado 39; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Rec. p. I?8203, apartado 22; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C?11/07, Rec. p. I?6845, apartado 38; de 11 de septiembre de 2008, Arens?Sikken, C?43/07, Rec. p. I?6887, apartado 29, y de 22 de abril de 2010, Mattner, C?510/08, Rec. p. I?0000, apartado 19).

16 A este respecto, el Tribunal de Justicia, tras recordar en particular que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», ha declarado que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 39 y la jurisprudencia citada). Pues bien, una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que una persona residente en Bélgica ha dispuesto una herencia o un legado en favor de una entidad sin ánimo de lucro que tiene su domicilio estatutario en Alemania no constituye en modo alguno una situación puramente interna.

17 De ello se desprende que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales son de aplicación a un litigio como el principal.

18 Por último, por lo que se refiere a la pertinencia de la referencia que realiza la cuestión prejudicial al artículo 18 TFUE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, procede recordar que dicho artículo está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado FUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (sentencias de 21 de enero de 2010, SGI, C?311/08, Rec. p. I?0000, apartado 31 y la

jurisprudencia citada, y de 26 de octubre de 2010, Schmelz, C-97/09, Rec. p. I-0000, apartado 44).

19 Toda vez que las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales son aplicables y establecen normas específicas de no discriminación, no ha lugar a aplicar el artículo 18 TFUE.

20 Por consiguiente, cabe considerar que mediante su cuestión, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro, o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales

21 El artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros.

22 Se desprende de reiterada jurisprudencia que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen, en un supuesto de sucesiones, las que provocan una disminución del valor de la sucesión de un residente de un Estado miembro que no sea el Estado miembro en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes (sentencia van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartado 44 y la jurisprudencia citada).

23 En el caso de autos, la norma nacional controvertida en el litigio principal reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan un establecimiento en Bélgica o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

24 De este modo, esta norma tiene como consecuencia que una sucesión esté más gravada cuando tiene por beneficiaria a una entidad sin ánimo de lucro cuyo establecimiento esté en un Estado miembro en el que el *de cuius* ni residió efectivamente ni trabajó, y, por consiguiente, produce el efecto de restringir los movimientos de capitales al disminuir el valor de dicha sucesión (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 45).

25 Además, como señaló la Comisión, la aplicación de un tipo impositivo más elevado a determinados movimientos de capitales transfronterizos en relación con el aplicado a los movimientos dentro de Bélgica puede hacer menos atractivos estos movimientos de capitales transfronterizos, al disuadir a los residentes belgas de instituir heredero o legatario a personas establecidas en Estados miembros en los que éstos no han residido efectivamente ni trabajado (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 38).

26 En consecuencia, tal norma nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

Sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales

27 Según el Gobierno belga, la diferencia de trato que resulta de la norma valona controvertida en el litigio principal está justificada dado que, habida cuenta del objetivo perseguido por la

normativa belga, las entidades sin ánimo de lucro, como la controvertida en el litigio principal, no se hallan en una situación jurídicamente comparable a las entidades cuyo establecimiento está situado en Bélgica. Considera que los Estados miembros tienen derecho, por una parte, a exigir que exista un vínculo suficientemente estrecho entre las entidades sin ánimo de lucro y las actividades que realizan, a fines de la concesión de determinadas ventajas fiscales, y, por otro, a decidir cuáles son los intereses generales que desean promover al conceder ventajas fiscales a tales entidades. En el caso de autos, afirma que la sociedad belga obtiene un beneficio de dicha normativa.

28 A este respecto, procede recordar que, con arreglo al artículo 65 TFUE, apartados 1, letra a), y 3, lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, siempre que estas disposiciones no constituyan ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define dicho artículo 63.

29 Se desprende de la jurisprudencia que para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 43; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29; de 8 de septiembre de 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec. p. I-7685, apartado 42, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartado 68).

30 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, si bien es legítimo que un Estado miembro exija, para la concesión de determinadas ventajas fiscales, que exista un vínculo suficientemente estrecho entre las entidades que, según reconoce, persiguen algunos de sus objetivos de interés general y las actividades que realizan (véase, en este sentido, la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 37), no obstante no puede reservar tales ventajas únicamente a las entidades establecidas en su territorio y cuyas actividades pueden liberarlo de algunas de sus responsabilidades (sentencia Persche, antes citada, apartado 44).

31 En particular, la posibilidad de que un Estado miembro pueda liberarse de algunas de sus responsabilidades no le permite instaurar una diferencia de trato entre las entidades nacionales declaradas de utilidad pública y las establecidas en otro Estado miembro basándose en que las herencias o los legados dispuestos en favor de éstas, aunque sus actividades se inscriban dentro de los objetivos de la legislación del primer Estado miembro, no pueden llevar a una compensación presupuestaria. En efecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 65 TFUE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado FUE (sentencia Persche, antes citada, apartado 46).

32 El Tribunal de Justicia también ha declarado que, cuando una entidad cuya utilidad pública haya sido declarada en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses generales idénticos, de manera que su utilidad pública podría ser declarada en este último Estado miembro –cuestión que ha de ser apreciada por las autoridades nacionales de ese Estado, incluidos los órganos jurisdiccionales–, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a tal entidad el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en el

territorio de tal Estado (sentencia Persche, antes citada, apartado 49).

33 En efecto, una entidad establecida en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos a tal fin por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra, con respecto a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de interés general de que se trate, en una situación comparable a la de las entidades declaradas de utilidad establecidas en el Estado miembro mencionado en último lugar (sentencia Persche, antes citada, apartado 50).

34 En el caso de autos, es necesario señalar que la normativa valona controvertida en el litigio principal utiliza como criterio el lugar en el que se encuentra el establecimiento de la entidad sin ánimo de lucro, el cual debe estar situado en Bélgica o en un Estado miembro en el cual el *de cuius* hubiera residido o tenido su lugar de trabajo para determinar si procede aplicar un tipo reducido del impuesto de sucesiones. En estas circunstancias, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 31 a 33 de la presente sentencia, cuando la entidad declarada de utilidad pública de que se trate cumpla los requisitos, distintos del relativo al lugar del establecimiento, impuestos por la normativa valona para tener derecho a ventajas fiscales en materia de impuesto de sucesiones, lo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden denegar a tal entidad el derecho a la igualdad de trato debido a que no tiene un establecimiento en el territorio de dicho Estado miembro ni en el Estado miembro en el cual el *de cuius* trabajó o residió.

35 En todo caso, es preciso considerar que la norma belga controvertida en el litigio principal no permite alcanzar el objetivo perseguido, consistente en favorecer fiscalmente sólo a las entidades cuyas actividades benefician a la sociedad belga.

36 En efecto, dicha norma, al elegir como criterio el lugar de establecimiento de la entidad de que se trate para demostrar la existencia de un vínculo estrecho con la sociedad belga, conduce a tratar no sólo de modo diferente a las entidades que tienen su domicilio en territorio belga de las que no cumplen este criterio aun teniendo un vínculo estrecho con esta sociedad, sino también a tratar de modo similar a las entidades que tienen su establecimiento en Bélgica, exista o no un vínculo estrecho con dicha sociedad.

37 Se desprende de las consideraciones anteriores que procede responder a la cuestión planteada que el artículo 63 TFUE se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

Costas

38 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 Segunda) declara:

El artículo 63 TFUE se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido

su lugar de trabajo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.