

empresas entre padres e hijos por actos *inter vivos* tributarán por la tarifa de las herencias, siempre que el tipo aplicable sea superior al 6 por 100.

Estas breves líneas que hemos dedicado al impuesto de Derechos reales bastan por sí solas para poner de manifiesto el preferente trato que se da a la empresa social, que pueda transmitirse en la forma que hemos examinado, respecto a la empresa individual; trato que va desde la exención total hasta el gravamen por la escala de las herencias, con los altos tipos que ello supone. Por otra parte no hay base en nuestro Derecho constituido, de orden sustantivo para considerar a la empresa como un todo jurídico y adscribirla al concepto de bien inmueble. Este es un caso en que la legislación fiscal se adelanta al Derecho privado y, por desgracia, para lograr simplemente una mayor presión tributaria sobre cierto sector de la economía española.

c) *Obligaciones formales.*

En el aspecto contable, por muy extraño que parezca, el comerciante individual está peor tratado que el social; recae sobre él una carga contable superior y, sin embargo, todo razonamiento en esta materia nos lleva a la idea contraria.

La Hacienda pública ha partido siempre del supuesto siguiente: que los comerciantes individuales no llevaban los libros de contabilidad que dispone el artículo 33 del Código de Comercio. Consecuentemente, les ha obligado a llevar otros que se ajustan más a los fines de la exacción e inspección de los impuestos (libro especial de ventas...).

En el régimen vigente, es decir, en la regla 25 de la instrucción provisional para el impuesto Industrial aprobada por Orden ministerial en 9 de febrero de 1958, se dispone: «*Los contribuyentes que opten por el régimen de evaluación individual llevarán su contabilidad ajustándose a los preceptos del Código de Comercio y a los libros registros que se indican en la siguiente regla...*».

«La contabilidad llevada según el Código de Comercio tendrá el carácter de principal. Las anotaciones de los libros registro merecerán la consideración de contabilidad específica de cada actividad industrial o mercantil y tendrán, por tanto, un carácter objetivo y subor-

dinado a la contabilidad principal. De ejercer más de una actividad, o la misma, en diversos lugares, se utilizarán libros registro independientes». En la regla 26 se establece igualmente los libros que deberán llevar las empresas, según sean mercantiles, industriales y de servicios.

Todo ello quiere decir que habrá de llevarse una doble contabilidad: la del Código y la fiscal. Por otra parte, dentro de la de esta última clase podrán existir una o varias, según exista una o más actividades o se ejerza en distintos lugares. Esto, desde luego, es una carga excesiva para cualquier comerciante que, a veces, es él mismo quien atiende al negocio, sin ningún empleado.

En régimen de evaluación global se suprime la contabilidad fiscal, pero sigue subsistiendo la obligación de la contabilidad exigida por el artículo 33 del Código de Comercio. Además, el comerciante acogido al régimen de evaluación global, si quiere encontrar efectiva protección contra posibles injusticias en la fijación de las bases impositivas, deberá llevar también la contabilidad fiscal para entablar los recursos pertinentes.

En las sociedades, por el contrario, rige otro sistema más simple, pues no exigen otros libros que los del Código de Comercio.

V

Conclusiones

De todo cuanto anteriormente acabamos de exponer, podemos sacar, a manera de resumen, las siguientes conclusiones:

1.^a El comerciante individual, en estos últimos lustros, viene siendo gravado cada vez más, tanto desde el punto de vista de una mayor presión tributaria por elevaciones de los tipos, como por una mayor extensión respecto a los sujetos obligados al pago.

2.^a A pesar de que el comerciante es, generalmente y al mismo tiempo, propietario y director de la empresa, si es que no desempeña también otros cargos subordinados, todas las rentas provenientes de la empresa individual se las sujeta a tributar como beneficios por el impuesto Industrial.

Sería justo que hasta cierto límite, de acuerdo con determinados signos exter-