

PROPUESTA DE FISCALIZACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE LA PRIMERA VENTA DE HONGOS SILVESTRES COMESTIBLES DE INTERÉS SOCIOECONÓMICO

SONIA ESTEBAN LALEONA* / PABLO DE FRUTOS MADRAZO*

FERNANDO MARTÍNEZ PEÑA**¹

*Universidad de Valladolid / **Junta de Castilla y León

Recibido: 26 de octubre de 2010

Aceptado: 12 de enero de 2011

Resumen: En este artículo se analiza la forma en la que la Agencia Tributaria podría regular la fiscalización de las rentas provenientes de la primera venta de hongos silvestres comestibles de interés socioeconómico. La falta de adaptación de la normativa actual a las características del sujeto pasivo está provocando una bolsa muy importante de fraude fiscal, con lo que ello supone en relación con la ruptura de los principios generales que deben regir en materia tributaria. El modelo que se propone pretende corregir esta disfuncionalidad ya que, por una parte, su puesta en funcionamiento y su posterior control por parte de la Agencia Tributaria es más sencillo que el actual y, por otra, genera importantes ventajas para los recolectores en relación con el modelo vigente, lo que debería implicar una menor resistencia a ser fiscalizados. Así, las simulaciones realizadas constituyen un importante ahorro fiscal para los recolectores comerciales habituales y, a la vez, una reducción considerable de sus obligaciones fiscales.

Palabras clave: Fiscalización de rentas micológicas / Primera venta de hongos silvestres comestibles / Estimación objetiva.

PROPOSAL OF INCOME TAX OF FIRST COMMERCIALIZATION OF EDIBLE WILD MUSHROOMS WITH SOCIAL AN ECONOMIC IMPORTANCE

Abstract: The aim of this article is to study how the Tributary Agency could regulate the taxation of income tax of first commercialization of edible wild mushrooms with social an economic importance. The lack of adaptation of the present law to the characteristics of the passive subject is causing a very important fiscal fraud. It supposes the rupture of the general principles that must prevail in tributary matter. The proposal tries to correct this problem because, on the one hand, the implementation and later control of Tributary Agency is easier than actual model and, and the other hand, generates important advantages for the harvesters with a smaller hypothetic future resistance to be controlled. Thus, the simulations suppose an important fiscal saving for habitual commercial harvesters, simultaneously that a considerable reduction of its fiscal obligations.

Keywords: Mycological income taxation / First commercialization of wild edible mushrooms / Conventional basis of assessment.

1. INTRODUCCIÓN

La recolección de hongos en España ha experimentado un importante auge en los últimos años. Pero a pesar de esta creciente importancia, la ordenación de montes en España ha considerado normalmente al recurso micológico como un aprovechamiento forestal de segundo orden, complementario al de la madera. Esta falta de consideración podría derivarse del hecho de que la comercialización de estos pro-

¹ Los autores desean expresar su gratitud a Mariano Galán Oliva, delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Soria, por sus valiosas aportaciones para la elaboración de este artículo. En cualquier caso, los errores y omisiones son responsabilidad de los autores.

ductos suele venir acompañada de una problemática variada y de difícil solución. Nos estamos refiriendo a cuestiones como la dispersión del producto y su alta relación volumen/peso, la reducida productividad por unidad de superficie, la elevadísima variabilidad de la producción por campañas, el gran número de productores –recolectores– y su ausencia de profesionalización, las prácticas ilegales o no deseables, y una mentalidad local reacia al cambio (De Frutos, 2006). Así, debido a la dificultad de abordar conjuntamente las diversas producciones que se generan en los bosques, tradicionalmente la ordenación de montes ha aconsejado una simplificación de la realidad, definiendo una producción primaria o preferente y otras producciones subordinadas (Madrigal *et al.*, 1999).

La regulación de la comercialización a través de estructuras similares a las lonjas agrarias podría ayudar a solucionar una gran parte de estos problemas. Podríamos resumir en seis los beneficios esperados de la ordenación comercial del sector a través de la puesta en marcha de lonjas micológicas (De Frutos *et al.*, 2008):

- 1) Podría conseguirse un aprovechamiento del recurso más eficiente al aumentar la información disponible para todos los colectivos implicados, incrementando el volumen de producto comercializado y, a la vez, garantizando una recolección ambientalmente más sostenible.
- 2) Proporcionaría una cierta seguridad a los aprovisionamientos –siempre que la campaña lo permitiera– para todos los agentes demandantes –empresas comercializadoras y transformadoras o restaurantes– con la creación de un lugar físico de intercambio.
- 3) Disminuiría la variabilidad en los precios del producto al eliminar una parte de la cadena de distribución, que se basa en intermediarios que actúan en condiciones fraudulentas, lo que redundaría en un aumento de la transparencia en la cadena comercial. Además, es probable que la regulación de la comercialización proporcionara mayores remuneraciones a los recolectores.
- 4) Incrementaría el valor añadido al producto debido al aumento de la calidad en la comercialización, hecho que influiría de forma positiva en todos los agentes implicados.
- 5) Habilitaría a la Administración regional para organizar el hasta ahora escaso control sanitario, garantizando la seguridad alimentaria con base en el concepto de trazabilidad y en la gestión del análisis de peligros y puntos de control crítico (APPCC).
- 6) Afloraría una gran parte de la economía sumergida en términos labores, fiscales, etcétera que, a su vez, repercutiría de forma positiva en el conjunto de la sociedad, pudiendo solucionarse el problema planteado ya hace tiempo por la asociación de empresarios del sector relativo a la justificación de la compra de los aprovisionamientos, con todo lo que ello implica.

Pero uno de los principales obstáculos con los que se encuentra esta forma de regulación del mercado es la actual calificación fiscal de las rentas derivadas de la

primera venta de productos micológicos, y el correspondiente tratamiento de las obligaciones tributarias que se generan. Su falta de adecuación a las características del medio rural español en general, y de los recolectores en particular, está ocasionando que la gran mayoría de las rentas generadas no tributen, produciéndose, según los expertos del Ministerio de Economía y Hacienda, la evasión fiscal prácticamente total de los ingresos generados por la primera venta de especies de hongos silvestres comestibles.

Por ejemplo, según las estimaciones del Departamento de Investigación y Experiencias Forestales de Valonsadero de la Junta de Castilla y León (Martínez *et al.*, 2006), dada la capacidad de recolección potencial estimada en dicha Comunidad, podrían llegar a generarse para los recolectores hasta 65 millones de euros anuales en rentas directas por la compraventa de las principales especies comerciales. La extrapolación de estos datos a todo el territorio nacional pone de manifiesto la importante bolsa de fraude fiscal que existe en el sector, lo que no es compatible con los principios que deben regir en la fiscalización de todo tipo de rentas.

A pesar de ello, el actual tratamiento fiscal puede hacer que cualquier intento de regular el mercado –con los importantes beneficios para muchos colectivos que esto podría generar– no llegue a buen puerto por las reticencias de los recolectores a ser fiscalizados bajo el vigente modelo, ya que prefieren seguir vendiendo en canales paralelos, fuera de todo tipo de control laboral, sanitario, etc., lo que hipotecaría la implantación de un modelo como el de las lonjas micológicas –o de cualquier otro similar– al no poder garantizar unos aprovisionamientos mínimos, que se desviarían de forma importante hacia esos canales irregulares (De Frutos *et al.*, 2008).

Por lo tanto, el propósito de este artículo es proponer un modelo de fiscalización de las rentas generadas por la primera venta de productos micológicos² que responda a un triple objetivo: que cumpla como mínimo los principios o criterios materiales en cuestiones tributarias; que se adapte a las circunstancias del sujeto pasivo, ya que este presenta un determinado perfil que es preciso tener en cuenta en la propuesta fiscal; y, como es lógico, que genere una menor resistencia a la declaración de este tipo de rentas que el modelo actual. Por último, el modelo que se proponga debería ser fácilmente fiscalizable para la Agencia Tributaria, lo que redundaría en mayores garantías de éxito en su implantación

Este artículo se estructura de la siguiente manera. En la sección 2 se analizan las características del sujeto pasivo con el objeto de poder adaptar la propuesta a esas particularidades. En la sección 3 se estudia la normativa tributaria que es de aplicación a este sector y a sectores afines con el objeto de calificar fiscalmente las rentas generadas y de realizar una serie de propuestas generales de cambio, concretándose estas en la sección 4. En la sección 5 se llevan a cabo varias simulaciones con dis-

² *A priori*, dado el perfil del recolector analizado –persona física–, el destino de la producción obtenida –la comercialización– y la naturaleza de las rentas que este obtiene –renta empresarial–, el impuesto que más puede influir en los propósitos perseguidos es el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Así, abordar el análisis de otro tipo de tributos y de obligaciones fiscales, que también repercutirían en esta actividad, queda fuera del objetivo de este artículo.

tintos valores de rentas procedentes de la venta de setas silvestres comestibles. Y por último, en la sección 6 se presentan las principales conclusiones.

2. LA ACTIVIDAD MICOLÓGICA ENTENDIDA COMO UNA ACTIVIDAD CONSTITUTIVA DE CAPACIDAD ECONÓMICA: EL PERFIL DEL RECOLECTOR COMERCIAL EN CASTILLA Y LEÓN

La información para calcular los rendimientos de la recolección de aquellas personas que destinan su cosecha a la venta bien de forma frecuente o bien esporádicamente procede de una encuesta realizada en el año 2005 en municipios rurales con una población inferior a 10.000 habitantes y pertenecientes a trece grupos de acción local que participaban en el proyecto de cooperación interterritorial *Micología y Calidad*, financiado por los grupos LEADER+ y PRODERCAL y por la Consejería de Medio Ambiente de la Junta de Castilla y León.

En total se realizaron 3.080 encuestas telefónicas a la población comprendida entre 18 y 74 años, de las que se consideraron válidas 1.801. De estas, el 53,6% declaró ser recolector habitual, y a estos se les preguntó posteriormente por información relacionada con las especies fúngicas recogidas, con el tipo de recolector –autoconsumo, autoconsumo y venta esporádica o venta habitual–, con los kilogramos recogidos por visita, con el número de visitas por temporada o con las horas dedicadas por visita. También se obtuvieron datos relativos a la comercialización como, entre otros, los referidos a la calidad de la recolección, al destino de la venta o a los precios percibidos por el recolector en función de la calidad. Por otra parte, se recopiló información relacionada con la regulación del recurso como, por ejemplo, la opinión de los recolectores a este respecto, la disposición a pagar por un permiso de recolección o el respeto de buenas prácticas. Por último, la encuesta se completó con datos socioeconómicos del encuestado, tales como la situación laboral, la edad o el sexo.

De los 965 encuestados que afirmaron ser recolectores, aproximadamente el 26% declaró destinar como fin de la producción la venta habitual o esporádica, lo que nos llevó a estimar en 147.000 las personas que reciben rentas anuales derivadas de la venta de setas silvestres. Teniendo en cuenta que solo se trata del mundo rural de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, creemos que esta cifra es lo suficientemente importante como para proponer la fiscalización de los ingresos procedentes de las ventas de este recurso. Además, si extrapolamos ese dato al resto del territorio nacional, tomando como referencia la superficie forestal regional en relación con la nacional, serían casi 900.000 las personas³ que obtendrían algún tipo de renta adicional anual por la venta de productos micológicos.

³ Esta extrapolación supone aceptar que el porcentaje medio de población rural en Castilla y León es el mismo que en el resto de las comunidades autónomas, y que también lo es el porcentaje de población recolectora, cuestiones ambas que no son estrictamente ciertas. Pero, en cualquier caso, creemos que este ejercicio sirve para destacar la importancia de la situación.

Para el caso que nos ocupa, podríamos estimar las rentas no declaradas por la primera venta de setas silvestres comestibles en unos 107 millones de euros anuales solo en el mundo rural de Castilla y León, lo que a nivel nacional podría suponer la evasión anual de unos 600 millones de euros⁴. Asumiendo que los vendedores esporádicos podrían estar vendiendo el 25% de su recolección anual, la media de evasión se situaría en unos 726 euros/año por recolector, con grandes diferencias entre aquellos que venden de forma regular (1.884 euros/año), que son casi la tercera del total, y los que lo hacen de forma esporádica (158 euros/año). Pero este rendimiento medio está sujeto a una fuerte dispersión, con una elevada desviación típica. Así, el valor de la mediana es de 133 euros/año, mostrando una distribución que no sigue la normalidad, donde el valor medio está próximo al percentil 85. Además, aproximadamente el 70% de los recolectores comerciales obtiene un rendimiento anual menor de 300 euros. Es decir, que existe una distribución muy desigual de los ingresos por ventas, ya que una gran parte de los recolectores consigue unos rendimientos muy bajos por la recolección, mientras que una pequeña parte obtiene rendimientos muy elevados.

El modelo que se proponga debe tener en cuenta esta situación y, por lo tanto, debe permitir que se trate de forma diferenciada a los que podríamos denominar “recolectores comerciales habituales” y a los “recolectores comerciales ocasionales” –aquellos recolectores en los que la opción de venta es testimonial y en los que la recolección de setas silvestres no se podría considerar como una actividad económica–.

Si consideramos que la duración media anual de la temporada micológica es de tres meses, y si elevamos al año los ingresos medios que recibirían los recolectores comerciales habituales, obtendríamos unas rentas para estos recolectores que por término medio superarían el importe del salario mínimo interprofesional establecido para el año 2008⁵. Por lo tanto, si tenemos en cuenta que en el caso de los trabajadores por cuenta ajena que perciben un salario igual o superior al salario mínimo interprofesional es el empleador quien tiene, entre otras⁶, la obligación de retenerles un porcentaje del salario en concepto de IRPF, consideramos que esto también debería ser extensible a aquel recolector que acude al mercado a vender un producto y que consigue unos ingresos netos iguales o superiores a esa cantidad.

Creemos que existe un perfil de recolector comercial habitual que debería ser tratado por parte de la Agencia Tributaria como cualquier otro que realiza una actividad económica, siempre y cuando sus ingresos superen un determinado umbral, en concreto 1.800 euros durante la campaña micológica. En este umbral entrarían

⁴ Extrapolación realizada bajo los mismos supuestos anteriores.

⁵ Para el año 2008 se fijó con carácter general en 20 euros/día o en 600 euros/mes, según que el salario esté fijado, respectivamente, por días o por meses (artículo 1 del Real Decreto 1763/2007).

⁶ El artículo 86.2 del Reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2007) establece un tipo de retención mínima del 2% para los trabajadores por cuenta ajena con contratos o con relaciones de duración inferior al año.

la mayoría de los recolectores que venden de forma habitual, y que representan casi la tercera parte de todos los recolectores comerciales⁷.

Bajo este planteamiento se supone que las rentas que consigue un recolector cualquiera por la comercialización del producto –de forma habitual u ocasional– son rentas complementarias o sustitutivas de otras que este obtiene por desempeñar un trabajo por cuenta propia o ajena. Sin embargo, a medida que aumentan los ingresos por la venta de setas silvestres, la actividad que este desarrolla se asemeja cada vez más a lo que se puede considerar una fórmula alternativa de empleo, donde se alcanzan rendimientos que proceden en mayor medida del trabajo personal que del capital, y que supone una ordenación por cuenta propia de los medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Esta definición coincide, precisamente, con la regulada en el IRPF con respecto a lo que se considera actividad económica (artículo 27 de la LIRPF⁸).

El umbral para valorar como actividad económica la que desarrollan los recolectores comerciales se ha fijado en la obtención de rentas superiores o iguales al salario mínimo interprofesional para el año 2008, lo que no quiere decir que aquellos que no superen esta magnitud no obtengan rentas susceptibles de tributación, sino que la actividad que desarrollan no tendrá los mismos efectos económicos que en el caso de los recolectores comerciales habituales. Ambos tipos de recolectores –comerciales ocasionales *versus* comerciales habituales– obtienen rentas como consecuencia de la venta del producto fúngico, pero mientras que en el caso de los primeros no consideramos que desarrollen una actividad económica por el volumen y la frecuencia de sus operaciones comerciales, en el caso de los segundos sí. No es menos cierto que los dos colectivos obtienen rentas que son objeto de tributación, es decir, que consiguen rentas constitutivas de capacidad de pago, y que como tales deberían contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La diferencia radica en el trato fiscal que deberían recibir los recolectores comerciales en función de si son considerados titulares de una actividad económica o no.

Pero, a pesar de ser la capacidad económica el principio rector sobre la imposición en el sistema tributario vigente en nuestro país, la figura del tributo no se configura única y exclusivamente como un medio para recaudar ingresos públicos, sino que, como establece el artículo 2 de la Ley General Tributaria, los tributos, “*además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento*

⁷ La alternativa sería calificar como actividad económica cualquier cuantía de renta que obtenga un recolector por la venta de hongos silvestres. No obstante, consideramos que las obligaciones fiscales que deberían cumplir los recolectores comerciales ocasionales –más de 2/3 en Castilla y León–, derivadas de ventas medias de aproximadamente 150 euros, serían excesivas. Además, esto podría influir de forma negativa en la entrada de producto en los canales de comercialización, ya que esta medida podría disuadir a aquellos recolectores cuyo objetivo inicial no es vender, sino que optan por la venta como segunda opción cuando recogen más cantidad de la que pueden consumir.

⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio.

de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución". Por lo tanto, el tributo también se puede fundamentar en cuestiones o aspectos extrafiscales de carácter social, económico, etc. Para conseguir estos últimos fines, el Estado podría utilizar diferentes técnicas desgravatorias que condujeran a una minoración de la presión fiscal, sin que con ello se menoscabe o cuestione el principio de justicia tributaria –deducciones, bonificaciones, exenciones o regímenes especiales de tributación–.

Así, en función del origen de la renta, de los colectivos a los que implica y de las singularidades que presenta la actividad, la imposición podría actuar como un medio para alcanzar las demandas expresadas por distintos colectivos del medio rural. Esto es, concebir la imposición, además de como un instrumento recaudatorio, como un mecanismo eficiente para afrontar otros problemas que existen en el sector como, por ejemplo, los ya mencionados de malas prácticas o de sostenibilidad del recurso.

3. NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE A LAS RENTAS MICOLÓGICAS

3.1. EVOLUCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN SECTORES AFINES

En principio, la ausencia de una evolución normativa aplicable a este sector dificulta notoriamente su estudio; no obstante, este inconveniente se ha subsanado recurriendo a la normativa que regula los sectores agrícola y forestal, ya que muestran una cierta afinidad con la actividad micológica.

Ambos sectores presentan importantes singularidades en el mecanismo de cálculo del rendimiento de la actividad. La razón de ser de este trato diferenciado con respecto a las actividades que determinan su rendimiento, de acuerdo con el régimen general de estimación directa⁹, se debe a las peculiaridades que ofrece cada uno de estos sectores. Los dos se caracterizan por la ausencia de una organización administrativa, porque los titulares de la actividad empresarial son en su mayor parte empresarios individuales, y porque su rendimiento está fuertemente condicionado por las incidencias climatológicas. Bajo estas connotaciones se ha regulado, en primer lugar, para el sector agrario, y posteriormente para el subsector de la producción del mejillón en batea, la posibilidad de que estos determinaran el rendimiento de la actividad económica en el denominado régimen de estimación

⁹ En líneas generales, este sistema se caracteriza porque se admiten todos los gastos necesarios para la obtención de ingresos, rigiéndose por la normativa mercantil y por la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En la actualidad, el sistema admite dos modalidades: la estimación directa normal (EDN), regulada prácticamente por la normativa del impuesto de sociedades; y la estimación directa simplificada (EDS), similar a la anterior, pero con algunas simplificaciones en lo que respecta al cálculo del rendimiento neto, principalmente en lo relativo a las amortizaciones y provisiones.

objetiva¹⁰, régimen que en todo caso se considera alternativo y voluntario al de estimación directa¹¹.

Este método alternativo para calcular el rendimiento de una actividad se sintetiza en la aplicación de unos módulos característicos de cada actividad, y solo afecta a aquellos sectores que el Ministerio de Economía y Hacienda incluya en el ámbito de la estimación objetiva. El régimen cuenta con dos modalidades: en primer lugar, la que se aplica a las actividades incluidas en el anexo II de la orden ministerial publicada anualmente a estos efectos –en adelante, EO general–; y en segundo lugar, la correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales –en adelante, EO agraria–, que recoge las actividades que se incluyen en el anexo I de dicha orden ministerial.

El régimen de estimación objetiva inicialmente establecido ha significado un importante avance en materia tributaria. En concreto, hasta la reforma del año 1995 en el sector agrario el sistema de cálculo del rendimiento que declaraban los titulares de las explotaciones agrarias no difería en nada del declarado por otros sectores económicos. El único régimen aplicable para determinar el rendimiento de la actividad agraria era el de estimación directa, que se aplicaba a cualquier actividad económica que desarrollase el sujeto pasivo. Sin embargo, esta situación cambia a partir del año 1995 cuando se reconoce explícitamente la necesidad de aproximación la fiscalidad agraria a la realidad socioeconómica del sector. En principio, el método de EO agraria en el IRPF se aplicó únicamente a las actividades agrícolas y ganaderas; posteriormente, y ante la aceptación social que tuvo este régimen, se extendió a otros sectores como el forestal, el manufacturero o el de servicios. En la actualidad este régimen es aplicable única y exclusivamente a los empresarios y profesionales que reúnan las condiciones previstas en la orden ministerial de módulos correspondiente al período impositivo que se liquida¹².

¹⁰ La modalidad de estimación objetiva se estableció en el año 1992 con el propósito de hacer cumplir con sus obligaciones fiscales a un colectivo de la economía española que se caracterizaba por tener uno de los índices más altos de fraude fiscal. Para un análisis más detallado de los motivos que propiciaron la implantación del régimen de estimación objetiva, puede verse González (1993).

¹¹ Las actividades agrícolas y ganaderas se incluyeron en el régimen de estimación objetiva a partir del año 1995 mediante su incorporación en la Orden de 29 de noviembre de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda. En el año 2000 se incorporaron aquellas actividades forestales a las que se reconociera carácter principal. Desde el año 2003, la producción del mejillón en batea –actividad del sector pesquero– es la primera actividad perteneciente a este sector que pasa a determinar su rendimiento en el régimen de estimación objetiva en el IRPF (Orden HAC/701/2003, de 27 de marzo).

¹² En el régimen de estimación objetiva las diferencias en el cálculo del rendimiento de las actividades del sector primario –agricultura, ganadería y actividades forestales– con respecto al resto de actividades, entre las que se encuentra la actividad de producción de mejillón, son determinantes. La gran diferencia entre las primeras y el resto, que se recogen en el anexo II de la correspondiente orden ministerial, es que el rendimiento neto previo de la actividad se determina aplicando un índice a los ingresos íntegros procedentes de los productos obtenidos o de los servicios prestados, incluidas las subvenciones, ayudas y demás transferencias que hubiera podido recibir el agricultor, así como al autoconsumo y a las cesiones gratuitas efectuadas por el mismo; para el resto de las actividades susceptibles de tributación en la EO general, su rendimiento neto previo se determina aplicando unos índices sobre parámetros objetivos como, por ejemplo, el personal contratado, los m² del local o la potencia eléctrica contratada.

3.2. CALIFICACIÓN FISCAL DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LOS RECOLECTORES COMERCIALES

Antes de abordar la valoración técnica de la tributación de las rentas micológicas, tenemos que señalar que una cuestión importante para definir un régimen específico de determinación del rendimiento es distinguir fiscalmente los dos tipos de recolectores comerciales que operan en el subsector: los recolectores comerciales habituales y los recolectores comerciales ocasionales.

Como ya se ha indicado en secciones precedentes, el carácter de ocasionalidad excluye la producción que estos comercializan de ser considerada una actividad económica, aunque es cierto que las rentas obtenidas por el recolector son un hecho constitutivo de capacidad económica, y que como tal deberían ser sometidas a gravamen. Por lo tanto, nos encontramos ante dos situaciones que adquieren connotaciones distintas.

Una solución factible sería considerar las rentas obtenidas por los recolectores comerciales ocasionales como ganancias patrimoniales, puesto que se identifican con la definición recogida en el artículo 33.1 de la LIRPF: “*son ganancias patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se clasifiquen como rendimientos*”. Esto es, las rentas que obtiene el recolector ocasional varían y modifican, aunque sea mínimamente, la composición de su patrimonio, mientras que los recolectores comerciales habituales deberían declarar las rentas micológicas como un rendimiento de actividad económica, a pesar de ser cierto que también se produce una alteración o variación en la composición de su patrimonio al desarrollar una actividad económica.

Una vez que tenemos clasificadas fiscalmente las rentas que obtienen los recolectores comerciales –ganancia patrimonial o actividad económica–, una medida que facilitaría el control de rentas para la Administración Tributaria sería la sujeción de las rentas micológicas al sistema de retenciones en fuente u origen, independientemente del tipo de recolector comercial de que se trate. Actualmente, el artículo 101.6 de la LIRPF contempla este mecanismo para las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos, estableciendo el porcentaje de retención en un 18%, mientras que para el caso de las actividades económicas se atiende al tipo de actividad y al método elegido para determinar el rendimiento de esa actividad (artículo 101.5 de la LIRPF). Este modo de proceder simplificaría el proceso de regulación fiscal tanto para la Administración como para el recolector comercial, quien podría ver reducidas las obligaciones fiscales a que está sujeto¹³. No obstante, y al margen de que se simplifiquen

¹³ A los recolectores comerciales ocasionales se les podría practicar una retención cuando vendan la producción; así, la única obligación fiscal a efectos del IRPF que se contempla para este tipo de recolectores sería la de declarar las rentas micológicas como una ganancia patrimonial cuando presenten su declaración de la renta. Además, en el mejor de los casos, si en la declaración por el IRPF la cuota líquida del impuesto presenta un valor de cero, recuperarían el importe de la retención practicada. Por su parte, para los recolectores habituales la sujeción de la totalidad de los ingresos declarados al sistema de retención podría exonerarlos de la obligación de efectuar pagos fraccionados (artículo 109 de la LIRPF).

las obligaciones fiscales mediante el sistema de retenciones, el recolector comercial habitual debería declarar las rentas que obtiene como un rendimiento de actividad económica.

3.3. PREMISAS QUE HAY QUE TENER EN CUENTA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA A LA ACTIVIDAD DE PRIMERA VENTA DE SETAS SILVESTRES COMESTIBLES

Sobre los antecedentes expuestos con la normativa vigente en materia de IRPF, el rendimiento derivado de la recolección únicamente podría determinarse bajo el régimen de estimación directa en cualquiera de sus modalidades: estimación directa normal (EDN) o estimación directa simplificada (EDS). Pero si partimos de la hipótesis de que lo que se pretende no es únicamente fiscalizar las rentas que obtiene el recolector comercial habitual, sino que también se persiguen otros objetivos –por ejemplo, la perdurabilidad de las especies o la transparencia del mercado–, la reforma debería concederle un trato diferenciado con respecto al del resto de las actividades que tributan en el régimen de estimación directa. Esto es, un régimen de tributación alternativo que permita adaptar el rendimiento de la actividad a las connotaciones que la caracterizan como, entre otras, rentas discontinuas condicionadas por las incidencias climatológicas, recolectores que actúan más como agentes generadores de rentas complementarias a la actividad principal que desarrollan que como verdaderos empresarios, reducidos gastos propios de la actividad, ausencia de esfuerzo inversor o ser un subsector con carencias en su organización administrativa.

Bajo este escenario, las premisas que se deben considerar para regular un método alternativo con el objeto de determinar el rendimiento neto de la actividad micológica son las siguientes:

- La necesidad de establecer un mecanismo de cálculo del rendimiento empresarial en el IRPF que sea lo suficientemente sencillo como para que los recolectores no tengan que asumir costes adicionales como consecuencia de la gestión administrativa que implica el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- El recolector debería tener la seguridad jurídica de que, una vez formuladas correctamente sus declaraciones en el plazo y forma establecidos, sus obligaciones ante la Hacienda Pública se darían por cumplidas.
- El modelo debería responder a un comportamiento específico referido a magnitudes físicas, de medición inmediata y representativas de la realidad empresarial que desarrolla el recolector.
- La gestión del modelo debería permitir a la Administración Tributaria verificar la información utilizando recursos humanos de menor cualificación, de tal manera que se pudiera eximir a los inspectores del control de este subsector.

- El modelo debería permitir mitigar la actual evasión fiscal que se produce en la actividad.
- El régimen propuesto para determinar el rendimiento debería, en todo caso, configurarse como voluntario y opcional al sistema de estimación directa.

A tenor de estas pautas, el régimen de estimación objetiva se constituye como la alternativa al actual sistema de estimación directa. La posibilidad de aplicación del primero supondría para los recolectores comerciales una disminución de la carga gestora del tributo mediante la simplificación de las obligaciones contables, fiscales y registrales. Además, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, facilitaría el sistema de fiscalización de las rentas que genera la actividad. El gran número de recolectores que componen el subsector y su escasa importancia recaudatoria, en términos relativos con respecto a otras actividades económicas, hacen del régimen de estimación objetiva un sistema de recaudación y fiscalización fácilmente controlable por la Administración. Asimismo, su aplicación al subsector de la micología atiende a una de las principales motivaciones que llevó en el año 1992 a la implantación del actual sistema de estimación objetiva: combatir la evasión fiscal que la Administración Tributaria había detectado en el colectivo de pequeños y medianos empresarios.

3.4. ESTIMACIÓN OBJETIVA GENERAL FRENTE A ESTIMACIÓN OBJETIVA DE ACTIVIDADES AGRARIAS

Bajo el supuesto de que el recurso fúngico se puede considerar como un aprovechamiento forestal más de los montes, la actividad de recolección de productos micológicos podría, en principio, acogerse al tratamiento diferenciado que en materia de IRPF se les concede a las actividades agrícolas y forestales. En el artículo 95.4 del RIRPF¹⁴ se establece que se considera actividad agrícola a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva “*aquella actividad mediante la que se obtienen directamente de la explotación productos naturales, que no se someten a procesos de transformación o de manipulación, para cuyo ejercicio sea perceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas*”.

Para una mayor concreción del concepto de actividad agrícola o forestal, la LIRPF efectúa una remisión a las actividades incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En particular, la LIVA¹⁵ considera actividades agrícola aquellas que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas,

¹⁴ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

¹⁵ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

lo que debe excluir la recolección y la venta de productos ajenos –setas, trufas, piñones y similares– y la transformación/comercialización excluidas de dicho régimen especial.

Igualmente, la LIVA ofrece una definición del concepto de titular de una explotación agrícola: es la persona física o jurídica que desarrolla efectivamente la actividad, con independencia de cuál sea el título jurídico que tenga sobre ella –propietario, arrendatario–. A su vez, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 6 de marzo de 1986¹⁶ establece que no tendrán la condición de titulares de explotaciones agrícolas y, por lo tanto, no se podrán acoger al régimen especial, las personas que recogen el fruto de plantas silvestres en terrenos ajenos sin haber efectuado previamente las labores de cultivo. Además, según la Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de junio de 1994¹⁷ no es de aplicación el régimen especial de la agricultura a quienes, no siendo titulares de la explotación agrícola, ganadera o pesquera, efectúen la recolecta y venta de productos naturales no procedentes de sus cultivos o explotaciones.

De acuerdo con las precisiones que establecen la LIVA y la Dirección General de Tributos, el primer problema que se plantea es el de la titularidad de la explotación agrícola o forestal, ya que a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva en el IRPF supone la explotación de la propiedad o la cesión de esta a terceros –por ejemplo, en arrendamiento–. En el caso que nos ocupa, el recolector no posee la propiedad o la titularidad de la explotación, sino que simplemente se beneficia del aprovechamiento de un recurso que se produce en el monte. En este sentido, el recolector recoge en el monte distintas especies micológicas para su posterior comercialización, sin tener que abonar cantidad alguna por la actividad que desarrolla¹⁸. Esta condición de titularidad excluye automáticamente al recolector del régimen de EO agraria en el IRPF, al no poder ser reconocida como una actividad agrícola o forestal. Además, el recolector no interviene en el proceso productivo de los hongos que recolecta, puesto que únicamente interviene en la fase de extracción, por lo que estaríamos hablando más de una actividad de comercialización que de una actividad productiva.

No obstante, que la actividad de recolección de setas silvestres comestibles no sea considerada a efectos del IRPF como una actividad agrícola no la excluye de la posibilidad de estimar su rendimiento de acuerdo con el método de EO general. La diferencia estriba en que determinará la renta fiscal de acuerdo con el sis-

¹⁶ Resolución de 6 de marzo de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada por la Asociación Nacional de Exportadores de Alcaparras, al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985.

¹⁷ Otra cuestión que adquiere una gran importancia es que el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva de actividades agrícolas, ganaderas y forestales del IRPF no se contempla para el sector pesquero, con la salvedad de la actividad de producción del mejillón en batea, que sí puede determinar el rendimiento bajo este régimen pero en su modalidad genérica.

¹⁸ Salvo en algunos montes regulados en determinadas provincias de España en los que se paga un permiso de recolección. En cualquier caso, su cuantía suele representar una proporción muy reducida del valor de la producción recogida.

tema de cálculo regulado para el resto de las actividades, esto es, las actividades que se recogen para el año 2008 en el anexo II de la Orden EHA/3462/2007. De igual forma que en su día otras actividades pertenecientes al sector primario –como la de producción del mejillón en batea– fueron incluidas por el Ministerio de Economía y Hacienda entre las que podían determinar su rendimiento bajo la modalidad de estimación objetiva, bien podría producirse de nuevo otra excepción y considerar la posibilidad de que la actividad de recolección de setas silvestres comestibles determinara su rendimiento con base en este régimen.

Por lo tanto, de acuerdo con los fundamentos que en su día llevaron al Ministerio a implantar el actual sistema de estimación objetiva –controlar la evasión fiscal de rentas de pequeños y medianos empresarios–, y por las características propias que definen la actividad micológica, se considera que la posibilidad de que esta pudiera determinar el rendimiento empresarial en función del régimen de estimación objetiva ayudaría a mitigar la impopularidad que en principio supondría la imposición.

3.5. SISTEMA DE CÁLCULO DE LA RENTA SOMETIDA A GRAVAMEN EN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA GENERAL

Aunque el esquema de determinación del rendimiento en las dos variantes del régimen de estimación objetiva es prácticamente el mismo, su cálculo difiere en algunas cuestiones. En concreto, en la modalidad general el rendimiento neto previo de la actividad no atiende a un porcentaje predeterminado de los ingresos íntegros procedentes de la actividad, como sucede para las actividades agrícolas, sino que se caracteriza por la definición de una serie de variables llamadas “unidades de módulo”, que son representativas de la actividad que se desarrolla. Una característica común a todas las actividades es que siempre se recoge como unidad de módulo tanto el personal asalariado como el no asalariado, al margen de las establecidas como específicas de la actividad¹⁹.

La determinación del rendimiento neto reducido anual correspondiente a cada actividad incluida para el año 2008 en el anexo II de la Orden EHA/3462/2007 se efectuaría mediante la sucesión de las fases que se indican en la tabla 1.

Así, según el esquema general de cálculo del rendimiento para las actividades acogidas al régimen de estimación objetiva normal, es necesaria la definición de las unidades de módulo que caracterizarían la actividad micológica, la estimación del rendimiento anual por módulo y la concreción de los índices correctores aplicables, cuestiones que pasamos a analizar en la siguiente sección.

¹⁹ En cada actividad se establece un probable rendimiento anual de cada una de las unidades de módulo que define la actividad, de tal forma que aplicando el rendimiento anual de cada una al número de unidades de módulo empleadas en la actividad se obtiene el rendimiento neto previo de la actividad.

Tabla 1.- Determinación del rendimiento neto reducido para la actividad de recolección de setas silvestres (comerciales habituales)

FASE 1ª	
	Unidades de módulo empleadas, utilizadas o instaladas
(x)	Rendimiento anual por unidad de módulo antes de amortización
=	RENDIMIENTO NETO PREVIO
FASE 2ª	
	Minoraciones
(-)	Incentivos al empleo
(-)	Incentivos a la inversión
=	RENDIMIENTO NETO MINORADO
FASE 3ª	
(x)	Índices correctores
=	RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS
FASE 4ª	
(-)	Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales (inundaciones, incendios, etc.)
(+)	Otras percepciones empresariales (subvenciones)
(=)	RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD
FASE 5ª	
(-)	Reducción del 40% por irregularidad de determinadas percepciones
(=)	RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD

FUENTE: OM EHA/3462/2008, anexo II.

4. PROPUESTA DE VALORACIÓN FISCAL PARA LA ACTIVIDAD DE RECOLECCIÓN DE PRODUCTOS MÍCOLÓGICOS

La aplicación del régimen de EO general a la actividad de recolección de productos micológicos implica definir una serie de parámetros característicos de la actividad. La concreción del módulo debería atender a las siguientes circunstancias: 1) se trata de una actividad que carece de personal asalariado, por lo que fiscalmente se considera una actividad empresarial que se configura como una fórmula de auto-empleo y/o complementaria al trabajo que desempeñe el recolector por cuenta propia, ajena o asimilado²⁰; 2) la única variable representativa del probable rendimiento que se deriva del desarrollo de la actividad es el volumen de producción que puede obtener el rerecolector de forma anual, ya que se precisa de pocos suministros específicos y no tendrían por que existir inversiones afectas exclusivamente a la actividad; 3) se trata de una actividad de temporada; y 4) el subsector se caracteriza por el minifundismo empresarial (una unidad productiva igual a un recolector).

♦ *Definición de las unidades de módulo.* Como variables explicativas de la actividad únicamente se han seleccionado dos unidades de módulo: el “personal no asalariado” y el “volumen de producción”²¹. La razón de ser de esto descansa en el

²⁰ Como, por ejemplo, los perceptores de rentas procedentes de la Seguridad Social o de sistemas de previsión social alternativos.

²¹ Una variable que se aproximaría más al rendimiento neto previo de la actividad sería los kilogramos de producción recogida de cada una de las especies. Sin embargo, dada la gran cantidad de especies de interés socioeconómico y la escasa información de que se dispone actualmente sobre las cantidades recogidas de cada una ellas, no es posible definir este módulo con la suficiente precisión, razón que nos ha llevado a considerar el valor total de la producción comercializada como variable alternativa.

hecho de que no es necesaria la contratación de personal. Igualmente, para la extracción y posterior comercialización del producto, el consumo de gastos de explotación –como puede ser el de combustible– es muy reducido. Por último, tampoco se requiere la afectación de elementos de inversión a la actividad empresarial como, por ejemplo, un local donde desarrollar la actividad o inversiones relacionadas con la obtención de ingresos.

Para cuantificar el rendimiento anual por unidad de módulo del “personal no asalariado” antes de amortización, se ha seguido el criterio ya expuesto con anterioridad del salario mínimo interprofesional, de tal manera que el rendimiento neto previo mínimo que obtiene el recolector sería el importe anual establecido para esta magnitud.

Por lo que respecta al “volumen de producción”, se ha calculado un índice que representa el beneficio neto medio ponderado de cada unidad de renta micológica obtenida por su comercialización y que, a efectos de valor asignado como rendimiento anual por unidad de módulo, se cuantifica en 0,91²². Por lo tanto, esquemáticamente el epígrafe se definiría como se presenta en la tabla 2.

Tabla 2.- Definición del epígrafe para la actividad de recolección de productos micológicos

ACTIVIDAD	MÓDULO	DEFINICIÓN	UNIDAD	RENDIMIENTO ANUAL POR UNIDAD DE MÓDULO
Recolección de productos micológicos	1	Personal no asalariado	Persona	7.200 euros
	2	Volumen de producción	Euros	0,91

FUENTE: Elaboración propia.

♦ *Aplicación de las minoraciones al rendimiento neto previo.* La actividad de recolección de productos micológicos no sería una actividad susceptible de minorar su rendimiento neto previo, ya que esta se caracteriza por una ausencia total de inversiones en materia de recursos humanos o de capital.

♦ *Definición de índices correctores.* El valor de los índices que a continuación se presentan solo son una propuesta elaborada en función de los datos de que dispone el equipo de trabajo, correspondiendo al órgano competente calcularlos posteriormente con base en los datos de que disponga. Así, simplemente se calculan utilizando los datos procedentes de las encuestas para poder simular los efectos de la propuesta.

– *ÍNDICE CORRECTOR ESPECIAL.* Las características intrínsecas de la actividad nos llevan a proponer un índice corrector especial que atiende al porcentaje de ventas que obtiene el recolector con respecto a la media ponderada por tipos de recolector: local, provincial y foráneo²³ (tabla 3). Concretamente, el cálculo de es-

²² La metodología del cálculo se puede encontrar en el anexo.

²³ El cálculo de esta media de ventas ponderada se puede consultar en el anexo.

te índice se basa en cuatro tramos de renta por ventas que aparecen en la segunda columna. El criterio seguido para su elaboración ha sido la aplicación de los cuartiles de la distribución de la muestra poblacional, de tal manera que el 25% de los recolectores comerciales habituales vende una cantidad inferior a 2.334 euros, el 50% lo hacen por debajo de 3.175 euros y el 75% obtienen ingresos inferiores a 7.442 euros. En cada tramo se presenta la media de ventas del cuartil correspondiente (tercera columna) y la media ponderada de toda la muestra sin atender a tramos de renta (cuarta columna).

Tabla 3.- Tramos de renta propuestos para la aplicación del índice corrector especial

TRAMO	HORQUILLA DE RENTA	VENTAS MEDIAS DEL TRAMO	VENTAS MEDIAS PONDERADAS EN EL CONJUNTO DE RECOLECTORES	ÍNDICE CORRECTOR ESPECIAL
I	Hasta 2.334 €	2.134,65	5.949,07	0,35
II	Desde 2.334 € hasta 3.175 €	2.678,43	5.949,07	0,45
III	Desde 3.175 € hasta 7.442,25 €	3.872,36	5.949,07	0,65
IV	Más de 7.442,25 €	22.262,13	5.949,07	1,00

FUENTE: Elaboración propia.

Por lo tanto, el índice corrector especial (quinta columna) se calcularía dividiendo la tercera columna entre la cuarta. Así, el índice representaría la desviación de las ventas medias en cada tramo con respecto a la media ponderada total de los recolectores comerciales habituales. De acuerdo con esta información, consideramos que los recolectores que obtienen menos rentas poseen una menor capacidad económica en relación con aquellos que se encuentran en el último de los tramos establecidos, para los cuales creemos que no sería procedente la aplicación de este índice (valor 1). La idea es que el índice corrector especial mitigue el carácter progresivo del IRPF en función de la capacidad económica que resulta del desarrollo de la actividad. Cuanto más se alejen las ventas del valor del último cuartil de la muestra poblacional, más se debería atenuar el efecto progresivo del impuesto.

- **ÍNDICES CORRECTORES GENERALES.** Como consecuencia del orden de aplicación de los índices correctores y de las incompatibilidades que el IRPF establece entre estos, los únicos que se podrían considerar en la actividad serían los índices de *temporada* y de *exceso*. El primero de ellos es común para todas las actividades que adquieran esta característica, y viene definido en el anexo II de la Orden Ministerial EHA/3462 /2007 que se aplicó en el año 2008 a las actividades económicas que tributasen bajo la modalidad de la EO general. Siendo la temporada de recolección de tres meses, el índice de temporada aplicable es 1,35. La razón de ser del efecto multiplicador radica en el hecho de que, al ser una actividad de temporada, el rendimiento neto previo de cada unidad de módulo (fase I) se prorratea en función de su duración. El *índice de exceso* penaliza la posibilidad de obtener un rendimiento neto minorado superior a una cantidad preestablecida

para cada uno de los epígrafes, de tal modo que cuando se supere este importe el exceso de rendimiento neto minorado se corregirá en 1,30. El criterio utilizado para establecer la cuantía del índice de exceso ha sido que el rendimiento neto minorado, corregido en su caso por la aplicación de índices anteriores, supere el valor de la mediana, es decir, 3.175 euros. Así, consideramos que aquel recolector que obtenga rendimientos netos minorados superiores a esta magnitud manifiesta una mayor capacidad económica que aquellos que no alcanzan esta cantidad²⁴.

Por último, para poder proceder a la simulación del módulo propuesto, quedaría por determinar qué magnitud debe considerarse para que, en el caso de superarla, se excluya automáticamente esa actividad de aquellas que pueden determinar el rendimiento bajo el régimen de EO general²⁵. Atendiendo a las variables utilizadas en el resto de las actividades susceptibles de aplicación del sistema, la variable elegida es el “personal asalariado”²⁶. En concreto, contar con una unidad de personal asalariado impediría determinar el rendimiento neto bajo el régimen propuesto. Siendo concebida la actividad como una fórmula alternativa o complementaria de empleo, no parece muy sensato que cuente con personal asalariado.

5. SIMULACIÓN DEL MODELO PROPUESTO

Para verificar y comprobar el análisis técnico del modelo propuesto, en esta sección se efectúan una serie de simulaciones del modelo con el propósito de valorar el ahorro de rendimiento que los recolectores experimentarán si, en vez de aplicarles el régimen que la normativa del IRPF establece para determinar el rendimiento de cualquier actividad económica, contarán con la alternativa de valorar las rentas micrológicas bajo el régimen de EO general en la forma en la que se ha presentado anteriormente.

Se han realizado simulaciones por tipo de recolectores –local, provincial y foráneo– en función de los datos de los que se disponía, tal y como se expresa en el anexo. Aunque esta compartimentación no sea necesaria para la simulación del modelo propuesto en estimación objetiva, sí que lo es para poder calcular el ahorro

²⁴ En cualquier caso, esta cantidad también debería ser estimada por el órgano competente.

²⁵ Las otras situaciones que motivan la exclusión del régimen (artículo 32 del RIRPF) son las siguientes: a) obtener un volumen de rendimientos íntegros en el año anterior superior a 450.000 euros en el conjunto de sus actividades económicas –300.000 euros en actividades agrícolas y ganaderas–; y b) contar con un volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, que excedan en el ejercicio anterior de 300.000 euros. Cualquiera de estas dos situaciones, junto con la de superar la magnitud específica establecida para el epígrafe, provocará la exclusión automática del régimen y, por lo tanto, la obligación de tributar bajo la modalidad de estimación directa.

²⁶ En el régimen de EO general la magnitud utilizada para determinar la exclusión automática del régimen es, salvo para la actividad de producción del mejillón en batea y para aquellas relacionadas con el servicio de transporte, superar un determinado número de personas empleadas.

fiscal, ya que es necesario computar el rendimiento neto en EDS, para lo que es preciso tener en cuenta los gastos corrientes, que varían fundamentalmente con la distancia recorrida hasta el lugar de la recolección.

Los distintos escenarios que se presentan atienden al valor de las siguientes rentas micológicas: 1) valor de renta seleccionado para considerar que el recolector comercial desarrolla una actividad económica: 1.800 euros; 2) valores de los cuartiles de la muestra poblacional seleccionada que cumplen el criterio anterior: 2.344 euros, 3.175 euros y 7.442 euros, respectivamente; y 3) valor de los ingresos medios –ponderados por tipo de recolector– para el conjunto de recolectores comerciales habituales: 5.949 euros.

El valor elegido para presentar los cálculos en las distintas fases del módulo ha sido el de 3.175 euros (tabla 4), por corresponderse con el segundo cuartil y porque, a su vez, representa el valor de la mediana de la muestra.

Tabla 4.- Cálculo del rendimiento neto reducido para la actividad de recolección de setas silvestres: comerciales habituales (en euros)

FASE 1			
Módulo	Unidad módulo	Rendimiento neto anual	Rendimiento neto previo por módulo
Personal asalariado	1 persona	7.200	7.200
Volumen de producción	3.175	0,91	2.889,25
Rendimiento neto previo anual de la actividad			10.089,25
(=) <i>RENDIMIENTO NETO PREVIO A LA TEMPORADA DE LA ACTIVIDAD</i>			2.522,31
FASE 2			
(-) Incentivos al empleo			0
(-) Incentivos a la inversión			0
(=) <i>RENDIMIENTO NETO MINORADO</i>			2.522,31
FASE 3			
(x) Índice corrector especial de la actividad		2.522,31 x 0,65	1639,50
(x) Índice temporada		1.639,50 x 1,35	2213,32
(x) Índice exceso (1,30 sobre exceso de 3.175)		2.767,11 x 1	2213,32
(=) <i>RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS</i>			2213,32
FASE 4			
(-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales			0
(+) Otras percepciones empresariales			0
(=) <i>RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD</i>			2213,32
FASE 5			
(-) Reducción del 40% por irregularidad de determinadas percepciones			0
(=) <i>RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD</i>			2213,32

FUENTE: Elaboración propia.

Si comparamos el rendimiento neto en estimación objetiva con respecto al que se debería declarar si se aplicara el régimen de EDS (tabla 5), se puede ver que el importe de renta declarada en el IRPF experimenta siempre un ahorro de distinta cuantía, en función de si hablamos de un recolector local, provincial o foráneo, siendo el ahorro, respectivamente, de un 26%, un 22% y un 6%. Esto es así como consecuencia de los gastos imputables a la actividad, es decir, en el régimen de EDS sí que se atiende a la corriente real de ingresos y gastos producidos. Por ejem-

plo, los gastos generales en que incurre un comercial foráneo son superiores a los que se producen para uno local y/o provincial. En el resto de las simulaciones este hecho se confirma, pero con distinta intensidad según el tipo de recolector analizado y de la renta obtenida con la recolección (tabla 6).

Tabla 5.- Cálculo del rendimiento neto para la actividad de recolección de setas silvestres en EDS (comerciales habituales): caso mediana (en euros)

CONCEPTO	RENDIMIENTO RECOLECTOR LOCAL	RENDIMIENTO RECOLECTOR PROVINCIAL	RENDIMIENTO RECOLECTOR FORÁNEO
(+) Ingresos íntegros computables	3.175	3.175	3.175
(-) Gastos fiscalmente deducibles	10	196,09	698,42
(=) Rendimiento neto previo	3.165	2.978,91	2.476,58
(-) 5% gastos de difícil justificación	158,25	148,94	123,83
(=) RENDIMIENTO NETO EN EDS	3.006,75	2.829,96	2.352,75
RENDIMIENTO EN ESTIMAC. OBJETIVA (EO)	2.132,32	2.132,32	2.132,32
Ahorro rendimiento EO/EDS	26%	22%	6%

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 6.- Ahorro en EO frente a EDS (resumen del resto de las simulaciones)

VENTAS (€)	PROCEDENCIA RECOLECTOR	RENDIMIENTO EN EDS	RENDIMIENTO EN EO	AHORRO FISCAL (€)	AHORRO FISCAL (%)
1.800	Local	1.700,00	1.043,98	656,02	38,59
	Provincial	1.523,71		479,73	31,48
	Foráneo	1.046,90		2,92	0,28
2.334	Local	2.207,80	1.416,07	791,73	35,86
	Provincial	2.031,01		614,94	30,28
	Foráneo	1.554,20		138,13	8,89
5.949	Local	5.642,12	4.257,08	1.385,04	24,55
	Provincial	5.465,33		1.208,25	22,11
	Foráneo	4.988,52		731,44	14,66
7.442	Local	7.432,25	5.177,81	2.254,44	30,33
	Provincial	6.883,85		1.706,04	24,78
	Foráneo	6.407,04		1.229,23	19,19

FUENTE: Elaboración propia.

Una constante del modelo simulado es que los recolectores comerciales locales son siempre los más beneficiados a efectos del ahorro del rendimiento declarado, seguido de los provinciales y los foráneos. Igualmente, se aprecia que para la renta de corte establecida (1.800 euros) los recolectores foráneos apenas cuentan con un beneficio a nivel de rentas declaradas con respecto al método de EDS. Esta situación se produce como consecuencia de los mayores gastos que pueden imputar en este último régimen, así como de la menor cuantía de las rentas obtenidas por la comercialización del producto. En el caso contrario, para la misma renta los recolectores locales obtienen el máximo ahorro de rendimiento declarado en el régimen de estimación objetiva. El razonamiento es similar, ya que estos apenas cuentan con gastos fiscalmente deducibles, por lo que el rendimiento declarado con el método de EDS prácticamente no diferiría de las rentas obtenidas por la comercializa-

ción del producto, mientras que con el sistema de estimación objetiva la renta declarada se adapta a las circunstancias específicas de la actividad y, por lo tanto, ve reducido su rendimiento neto con respecto al primer método.

Para los recolectores locales y provinciales otro hecho relevante es que el ahorro fiscal que experimentan en términos de rendimiento neto declarado es decreciente hasta un determinado nivel de ventas. A partir de 7.442 euros, la tendencia se invierte, incrementándose el ahorro fiscal a medida que aumenta el volumen de comercialización. Esto es, la propuesta beneficia a todos los recolectores, pero en mayor medida a aquellos que comercialicen por encima de este nivel de ventas. De este modo, la alternativa de tributación en estimación objetiva permite en cierto grado mitigar la progresividad que caracteriza al IRPF cuando se incorporen en la base imponible general del impuesto el resto de los rendimientos que debe declarar el recolector. Por el contrario, para los recolectores foráneos, la tendencia que sigue la variable “ahorro fiscal” con respecto al volumen de facturación es siempre creciente. Este resultado no debe interpretarse como un mayor beneficio concedido a estos recolectores con respecto al resto, sino más bien como consecuencia del inapreciable ahorro fiscal que obtienen por aplicar el método de estimación objetiva para los niveles menores de ventas (1.800 euros).

Por último, si se aplicara el régimen propuesto, el ahorro del rendimiento empresarial declarado no sería el único beneficio que obtendría el recolector. Las obligaciones fiscales a que estaría sujeto se verían reducidas con respecto a las que debería hacer frente si declarara las rentas micrológicas de acuerdo con el sistema de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades. En concreto, los sujetos pasivos acogidos al régimen de EO general no están obligados a llevar una contabilidad o registro contable en relación con el IRPF por estas actividades, ya que únicamente están obligados a conservar los siguientes documentos: 1) las facturas emitidas, numeradas por orden de fechas; 2) las facturas y los justificantes recibidos; y 3) los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados a la actividad, de acuerdo con lo que prevé la orden ministerial que los aprueba.

Si a las incuestionables ventajas de determinar el rendimiento en el régimen de EO general le añadimos la posibilidad de que se establezca la obligación de retenerles en origen un porcentaje preestablecido del importe total de sus ventas, el método se configura como una alternativa que se adapta mejor a las características del sector que el vigente régimen de estimación directa. Esto es así como consecuencia de la posible exoneración de la obligación fiscal de efectuar pagos fraccionados que implicaría la medida. En los artículos 99.1 y 101.5.d de la LIRPF y en los apartados 1º y 2º del artículo 95.6 del RIRPF se establece que desde el 1 de enero de 2007 los rendimientos de determinadas actividades acogidas al régimen de EO general están sujetas a una retención del 1%²⁷.

²⁷ Se trata de una medida de control para evitar facturaciones por entregas de bienes o prestaciones de servicios inexistentes, deducibles para quien recibe la factura y sin consecuencias para quien la emite.

Además, esta medida se podría concebir como un mecanismo para verificar la autenticidad de las rentas declaradas por el recolector, a la vez que para el recolector podría suponer, si así se establece reglamentariamente, la exoneración de efectuar pagos fraccionados, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 109 del RIRPF para las actividades profesionales y agrícolas o ganaderas²⁸. No obstante, para que la actividad quedara exonerada de esta obligación sería preciso que, en primer lugar, la actividad fuera reconocida reglamentariamente como una de las actividades que tributan en el régimen de EO general, cuyos ingresos íntegros estuvieran sometidos a una retención del 1% y, en segundo lugar, que se le reconociera expresamente en los apartados 2 y 3 del artículo 109 del RIRPF la posibilidad de no tener que efectuar pagos fraccionados como consecuencia de que todos sus ingresos se sometieran previamente a una retención²⁹.

De adoptarse esta medida, tanto la Administración Tributaria como el recolector obtendrían importantes beneficios: para la Administración, el sistema de retenciones actuaría como medida de control sobre la evasión de rentas micológicas, y para el recolector lo haría como una reducción de la carga gestora del IRPF.

6. CONCLUSIONES

La propuesta presentada tiene como objetivo recomendar una regulación fiscal específica para la actividad de recolección de setas silvestres comestibles de interés socioeconómico que debe atender, por un lado, a la realidad económica y social de los sujetos pasivos y, por otro, a minimizar los costes de control y gestión para la Administración Tributaria.

El método de fiscalización que se propone es un sistema fácilmente controlable por la Administración que, además, no supone un importante esfuerzo económico y de medios humanos. No obstante, para que la propuesta fructifique es precisa la colaboración de los distintos agentes económicos implicados en la regulación como, entre otros, las Administraciones locales y regionales, las asociaciones micológicas o las empresas de conservación y transformación, ya que una buena parte del éxito del proyecto dependerá de su aceptación por parte de estos colectivos y de su capacidad para prever y controlar los resultados de la implantación de la propuesta de fiscalización.

Pero, aún así, es de esperar que la valoración fiscal de cualquier tipo de renta encuentre siempre resistencia, por lo que la medida económica debería ir acompa-

²⁸ El requisito que el Reglamento del IRPF establece para que estas actividades no efectúen pagos fraccionados es que en el año natural anterior al menos el 70% de los ingresos de la actividad fueran objeto de retención o ingreso a cuenta. En caso de inicio de nuevas actividades, se tiene en cuenta el porcentaje de ingresos que haya sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

²⁹ En caso de que no se contemplara reglamentariamente la posibilidad de exonerar a las actividades micológicas de la obligación de efectuar pagos fraccionados, deberían aplicar un 2% al rendimiento neto calculado de acuerdo con el esquema liquidatorio del régimen de EO general. A estos efectos, se considerarían como datos base los existentes al inicio del correspondiente período impositivo.

ñada de un proceso secuencial de fases previas a su implantación, que podrían ser las siguientes. En primer lugar, vincular el incentivo negativo de la imposición, que supone gravar la comercialización de productos fúngicos, con el incentivo positivo de asegurar la conservación y la sostenibilidad del recurso. En segundo lugar, y dada la escasa organización administrativa que caracteriza a la actividad, establecer un método de determinación de la renta gravable de fácil aplicación e implantación tanto para el recolector como para la Administración. En tercer lugar, determinar un rendimiento objetivo de la actividad que permita someter la renta a un gravamen bajo para minimizar su coste económico y evitar, de este modo, el fraude fiscal. En cuarto lugar, una aplicación gradual de la imposición que permita valorar y/o detectar las posibles disfunciones que podría provocar. En quinto lugar, proporcionar información a los agentes económicos implicados, tanto antes como después de la aplicación del impuesto a la actividad y, por último, una estrecha colaboración entre las autoridades fiscales y ambientales.

En cualquier caso, toda propuesta de regulación fiscal debería tener en cuenta el desarrollo normativo al que están obligadas las comunidades autónomas según el RD 30/2009, de 16 de enero, del Ministerio de la Presidencia, por el que se regulan las condiciones sanitarias para la comercialización de setas silvestres, normativa adaptada a los Reglamentos (CE) nº 178/2002 y nº 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo. Según esta normativa, entre otros requisitos, los adquirientes (las empresas transformadoras y comercializadoras y los establecimientos que venden directamente al consumidor) deben tener la justificación documental de la identidad de los recolectores vendedores. A partir de aquí quedaría resuelta la cuestión tributaria más urgente: la justificación de las compras por las empresas y establecimientos comercializadores. Además, y en el caso que nos ocupa, se ha publicado recientemente la Ley de montes de Castilla y León (Ley 3/2009, de 6 de abril) a la que deberán seguir los correspondientes desarrollos reglamentarios que, seguramente, organizarán aspectos de la actividad micológica en esta Comunidad.

Por último, dependiendo del enfoque jurídico consensuado por las comunidades autónomas, las soluciones podrían ser diferentes a la propuesta en esta investigación. Por un lado, cabría la posibilidad de considerar la recolección de hongos silvestres para su comercialización como una actividad agrícola, susceptible de tributación bajo la modalidad de EO agraria. En este caso, se podría simplificar el método de cálculo del rendimiento neto aplicando al volumen de ventas los coeficientes que se estimen para su puesta en práctica. Por otro lado, ya se darían las condiciones para poder sincronizar el régimen de estimación objetiva con el tratamiento del impuesto sobre el valor añadido, que podría integrarse en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca con un tipo reducido de compensación. Una vez que esta situación se produzca, se podrán dar las condiciones para proponer nuevas líneas de investigación basadas en la simulación de los efectos de estas propuestas sobre la rentabilidad económico-fiscal de la actividad de venta de setas silvestres y su comparación con los resultados obtenidos en este artículo

ANEXO

CÁLCULO DEL ÍNDICE DE VOLUMEN DE PRODUCCIÓN A EFECTOS DE DETERMINAR EL RENDIMIENTO ANUAL POR UNIDAD DE MÓDULO ANTES DE AMORTIZACIÓN EN EL RÉGIMEN DE EO GENERAL

El índice “volumen de producción” pretende recoger el beneficio neto medio que obtendría un recolector comercial habitual, sin atender a su procedencia, si determinara el rendimiento de la actividad en el IRPF de acuerdo con la modalidad de EDS. El valor asignado al índice es fruto de la transformación de los datos que se recogen en la tabla 7.

Tabla 7.- Cálculo del rendimiento neto medio por temporada (RNPT) en función del tipo de recolector (comerciales habituales) (en euros)

TIPO DE RECOLECTOR	%	INGRESOS MEDIOS TEMPORADA	GASTOS MEDIOS TEMPORADA	RNPT	5% DEL RNPT	RNPT EDS
Local	40,3	5145,24	10,00	5135,24	256,76	4878,48
Provincial	35,4	5712,38	196,09	5516,29	275,81	5240,48
Foráneo	24,1	7636,39	698,42	6937,95	346,90	6591,09

FUENTE: Elaboración propia.

En la primera columna se presentan los tipos de recolectores que recogen setas en zonas reguladas –en las que se paga permiso de recolección– en función de si se encuentran empadronados en ellas, en el resto de la provincia de Soria o fuera de esta.

En la segunda columna de la tabla 7 se recoge el porcentaje del total de las ventas que efectúa cada tipo de recolector habitual, calculado en función de los datos proporcionados por la Asociación MYAS de permisos expedidos en zonas reguladas en las campañas de los años 2006 y 2007, así como aquellos datos que proceden de la encuesta telefónica.

En la tercera columna de esta tabla 7 aparecen las ventas medias de cada tipo de recolector, que se calcularon como el producto de los rendimientos diarios de recolección, los precios de venta a pie de monte y el número de jornadas de recolección. Los rendimientos diarios de recolección proceden de la encuesta telefónica realizada a la población local, a partir de la que se han extrapolado los datos provinciales y los foráneos en función de la recolección hipotética diaria que sería necesaria para ser considerados vendedores habituales de acuerdo con el criterio seleccionado. Por lo que respecta al número de jornadas de recolección, este depende negativamente de la distancia. Así, las de los locales proceden de la mencionada encuesta, las de los provinciales se deben a las encuestas realizadas a los ciudadanos de Soria capital en el año 2006, y las de los foráneos provienen de muestreos realizados por el Departamento de Investigación y Experiencias Forestales de Valonsadero de la Junta de Castilla y León entre los años 1995 y 2005. Con respecto a los precios de venta, también se deben a la encuesta telefónica, de tal manera que se han utilizado los mismos para los tres colectivos, ya que todos venden a pie de monte.

En la cuarta columna de la tabla 7 se recogen los datos de gasto derivados de la recolección, calculados como media de los desembolsos realizados por los pagos de permiso y de combustible. Los datos para los primeros proceden de la Asociación MYAS de permisos expedidos en zonas reguladas en las campañas de los años 2006 y 2007, según la procedencia, mientras que los segundos se han calculado como producto de la media de la distancia recorrida por cada colectivo al lugar de recolección por el gasto medio por kilómetro de un

vehículo medio. La distancia recorrida se asume que es despreciable para los locales; para el caso de los provinciales, se ha calculado como media desde Soria capital hasta las zonas reguladas; y para los foráneos se ha calculado como media de las distancias recorridas según las procedencias estimadas con los muestreos realizados por el Departamento de Investigación y Experiencias Forestales de Valonsadero de la Junta de Castilla y León entre los años 1995 y 2005. El gasto por kilómetro se asume que es el mismo para estos dos colectivos, calculándose como media ponderada en función de las características del parque automovilístico español y de los precios de los distintos combustibles durante la década 1995-2005, según los datos proporcionados por el Ministerio de Industria.

En las tres últimas columnas de la tabla 7 se calcula el rendimiento neto medio por temporada como la diferencia de las columnas tercera y cuarta, los gastos de difícil justificación y las provisiones no deducibles como un 5%, según establece la norma y el rendimiento neto medio en EDS como diferencia entre ambas.

Para determinar las ventas medias ponderadas para el conjunto de recolectores comerciales habituales, se calcula la media ponderada de los ingresos con los datos de la segunda y de la tercera columnas, lo que proporciona un valor de 5.949,07 euros. Así, el rendimiento neto medio ponderado en el régimen de EDS para el conjunto de recolectores comerciales habituales se calcula de la misma forma, utilizando las columnas segunda y séptima, proporcionando un valor de 5.421,19 euros, o lo que declararíamos como rendimiento neto de media un recolector en EDS sin atender a su procedencia. Por último, el índice de “volumen de producción” se calcula dividiendo el rendimiento neto medio ponderado, calculado en la fase 2, entre las ventas medias ponderadas que se derivan de la fase 1. El valor resultante representa el porcentaje de ventas que los recolectores comerciales habituales deben declarar como rendimiento de la actividad, de acuerdo con la normativa vigente en materia de IRPF, y que representaría en término medio ponderado el 0,91 de las ventas

BIBLIOGRAFÍA

- CASTILLA Y LEÓN (2009): Ley 3/2009, de 6 de abril, de montes de Castilla y León. *Boletín Oficial del Estado*, nº 113, de 09/05/2009.
- DE FRUTOS, P. (2006): *Anteproyecto de puesta en funcionamiento de una lonja micológica en Castilla y León*. <<http://www.myas.info>>.
- DE FRUTOS, P.; MARTÍNEZ, F.; ESTEBAN, S. (2008): “Propuesta de ordenación comercial de los aprovechamientos micológicos a través de lonjas agrarias: análisis económico y financiero para la provincia de Soria”, *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, 217, pp. 73-104.
- ESPAÑA (1992): Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, nº 312, de 29/12/1992.
- ESPAÑA (2006): Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, nº 285, de 29/11/2006.
- ESPAÑA. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1986): Resolución de 6 de marzo de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada por la Asociación Nacional de Exportadores de Alcaparras, al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre. *Boletín Oficial del Estado*, nº 64, de 15/03/1986.

- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1992): Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales; y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, nº 314, de 31/12/1992.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2007a): RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el RD 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín Oficial del Estado*, nº 78, de 31/03/2007.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2007b): Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, nº 287, de 30/11/2007.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2007c): Orden HAC/701/2003, de 27 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/225/2003, de 11 de febrero, por la que se desarrolla para el año 2003 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, para incluir la actividad de producción del mejillón en batea en el régimen de estimación obxectiva, *Boletín Oficial del Estado*, nº 77, de 31/03/2007.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE PRESIDENCIA (2009): Real Decreto 30/2009, de 16 de enero, por el que se establecen las condiciones sanitarias para la comercialización de setas para uso alimentario”, *Boletín Oficial del Estado*, nº 20, de 23/01/2009.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2007): Real Decreto 1763/2007, de 28 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2008. *Boletín Oficial del Estado*, nº 312, de 29/12/2007.
- GONZÁLEZ, D. (1993): “El Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en el sistema fiscal español: Estimación Objetiva de la ganancia obtenida por los pequeños y medianos empresarios y profesionales”, *Boletín DGI*, 475, pp. 706-718.
- MADRIGAL, A.; ÁLVAREZ, J.G.; RODRÍGUEZ, R.; ROJO, A. (1999): *Tablas de producción para los montes españoles*. Madrid: Fundación Conde del Valle Salazar.
- MARTÍNEZ, F.; GÓMEZ, R.; ORTEGA, P. (2006): *Sistema de información geográfica sobre la producción, aprovechamiento y ordenación del recurso micológico en Castilla y León*. <<http://admin.micodata.es>>.
- PARLAMENTO EUROPEO; CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2002): Reglamento (CE) nº 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria. *Diario Oficial*, L 31, de 01/02/2002.
- PARLAMENTO EUROPEO; CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2004): Reglamento (CE) nº 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios. *Diario Oficial*, L 139, de 30/04/2004.