

PROPOSTA DE FISCALIZACIÓN DAS RENDAS PROCEDENTES DA PRIMEIRA VENDA DE FUNGOS SILVESTRES COMESTIBLES DE INTERESE SOCIOECONÓMICO

SONIA ESTEBAN LALEONA* / PABLO DE FRUTOS MADRAZO*

FERNANDO MARTÍNEZ PEÑA**¹

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

Recibido: 26 de outubro de 2010

Aceptado: 12 de xaneiro de 2011

Resumo: Neste artigo analízase a forma na que a Axencia Tributaria podería regular a fiscalización das rendas provenientes da primeira venda de fungos silvestres comestibles de interese socioeconómico. A falta de adaptación da normativa actual ás características do suxeito pasivo está provocando unha bolsa moi importante de fraude fiscal, co que isto supón en relación coa ruptura dos principios xerais que deben rexer en materia tributaria. O modelo que se propón pretende corrixir esta disfuncionalidade xa que, por unha parte, a súa posta en funcionamento e o seu posterior control por parte da Axencia Tributaria é máis sinxelo que o actual e, por outra, xera importantes vantaxes para os recolletores en relación co modelo vixente, o que debería implicar unha menor resistencia a seren fiscalizados. Así, as simulacións realizadas constitúen un importante aforro fiscal para os recolletores comerciais habituais e, á vez, unha redución considerable das súas obrigas fiscais.

Palabras clave: Fiscalización de rendas micolóxicas / Primeira venda de fungos silvestres comestibles / Estimación obxectiva.

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 hypothetical 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

A recolección de fungos en España experimentou un importante auxe nos últimos anos. Pero malia esta crecente importancia, a ordenación de montes en España considerou normalmente o recurso micolóxico como un aproveitamento forestal de segunda orde, complementario ao da madeira. Esta falta de consideración podería derivarse do feito de que a comercialización destes produtos soe vir acompañada

¹ Os autores desexan expresarlle a súa gratitude a Mariano Galán Oliva, delegado da Axencia Estatal da Administración Tributaria de Soria, polas súas valiosas achegas para a elaboración deste artigo. En calquera caso, os erros e omisións son responsabilidade dos autores.

dunha problemática variada e de difícil solución. Estámonos a referir a cuestións como a dispersión do produto e a súa alta relación volume/peso, a reducida produtividade por unidade de superficie, a elevadísima variabilidade da produción por campañas, o gran número de produtores –recolledores– e a súa ausencia de profesionalización, as prácticas ilegais ou non desexables, e unha mentalidade local remisa ao cambio (De Frutos, 2006). Así, debido á dificultade de abordar conxuntamente as diversas producións que se xeran nos bosques, tradicionalmente a ordenación de montes aconsellou unha simplificación da realidade, definindo unha produción primaria ou preferente e outras producións subordinadas (Madrigal *et al.*, 1999).

A regulación da comercialización a través de estruturas similares ás lonxas agrarias podería axudar a solucionar unha gran parte destes problemas. Poderíamos resumir en seis os beneficios esperados da ordenación comercial do sector a través da posta en marcha de lonxas micolóxicas (De Frutos *et al.*, 2008):

- 1) Podería conseguirse un aproveitamento do recurso máis eficiente ao aumentar a información dispoñible para todos os colectivos implicados, incrementando o volume de produto comercializado e, á súa vez, garantindo unha recolección ambientalmente máis sostible.
- 2) Proporcionaríalles unha certa seguridade aos aprovisionamentos –sempre que a campaña o permitira– para todos os axentes demandantes –empresas comercializadoras e transformadoras ou restaurantes– coa creación dun lugar físico de intercambio.
- 3) Diminuiría a variabilidade nos prezos do produto ao eliminar unha parte da cadea de distribución, que se basea en intermediarios que actúan en condicións fraudulentas, o que redundaría nun aumento da transparencia na cadea comercial. Ademais, é probable que a regulación da comercialización lles proporcionara maiores remuneracións aos recolledores.
- 4) Incrementaría o valor engadido ao produto debido ao aumento da calidade na comercialización, feito que influiría de forma positiva en todos os axentes implicados.
- 5) Habilitaría á Administración rexional para organizar o ata agora escaso control sanitario, garantindo a seguridade alimentaria con base no concepto de trazabilidade e na xestión da análise de perigos e puntos de control crítico (APPCC).
- 6) Afloraría unha gran parte da economía somerxida en termos laborais, fiscais, etcétera que, á súa vez, repercutiría de forma positiva no conxunto da sociedade, podendo solucionarse o problema formulado xa hai tempo pola asociación de empresarios do sector relativo á xustificación da compra dos aprovisionamentos, con todo o que iso implica.

Pero un dos principais obstáculos cos que se atopa esta forma de regulación do mercado é a actual cualificación fiscal das rendas derivadas da primeira venda de produtos micolóxicos, e o correspondente tratamento das obrigas tributarias que se

xeran. A súa falta de adecuación ás características do medio rural español en xeral, e dos recolletores en particular, está ocasionando que a gran maioría das rendas xeradas non tributen, producíndose, segundo os expertos do Ministerio de Economía e Facenda, a evasión fiscal practicamente total dos ingresos xerados pola primeira venda de especies de fungos silvestres comestibles.

Por exemplo, segundo as estimacións do *Departamento de Investigación y Experiencias Forestales de Valonsadero* da *Junta de Castilla y León* (Martínez *et al.*, 2006), dada a capacidade de recolección potencial estimada na dita Comunidade, poderían chegar a xerarse para os recolletores ata 65 millóns de euros anuais en rendas directas pola compravenda das principais especies comerciais. A extrapolación destes datos a todo o territorio nacional pon de manifesto a importante bolsa de fraude fiscal que existe no sector, o que non é compatible cos principios que deben rexer na fiscalización de todo tipo de rendas.

Malia iso, o actual tratamento fiscal pode facer que calquera intento de regular o mercado –cos importantes beneficios para moitos colectivos que isto podería xerar– non chegue a bo porto polas reticencias dos recolletores a seren fiscalizados baixo o vixente modelo, xa que estes prefiren seguir vendendo en canles paralelas, fóra de todo tipo de control laboral, sanitario, etc., o que hipotecaría a implantación dun modelo como o das lonxas micolóxicas –ou de calquera outro similar– por non poder garantir uns aprovisionamentos mínimos, que se desviarían de forma importante cara a esas canles irregulares (De Frutos *et al.*, 2008).

Polo tanto, o propósito deste artigo é propoñer un modelo de fiscalización das rendas xeradas pola primeira venda de produtos micolóxicos² que responda a un triplo obxectivo: que cumpra como mínimo os principios ou criterios materiais en cuestións tributarias; que se adapte ás circunstancias do suxeito pasivo, xa que este presenta un determinado perfil que cómpre ter en conta na proposta fiscal; e, como é lóxico, que xere unha menor resistencia á declaración deste tipo de rendas que o modelo actual. Por último, o modelo que se propoña debería ser facilmente fiscalizable para a Axencia Tributaria, o que redundaría nunhas maiores garantías de éxito na súa implantación.

Este artigo estrutúrase da seguinte maneira. Na sección 2 analízanse as características do suxeito pasivo co obxecto de poder adaptar a proposta a esas particularidades. Na sección 3 estúdase a normativa tributaria que é de aplicación a este sector e a sectores afíns co obxecto de cualificar fiscalmente as rendas xeradas e de realizar unha serie de propostas xerais de cambio, concretándose estas na sección 4. Na sección 5 lévanse a cabo varias simulacións con distintos valores de rendas procedentes da venda de cogomelos silvestres comestibles. E por último, na sección 6 preséntanse as principais conclusións.

² *A priori*, dado o perfil do recolleedor analizado –persoa física–, o destino da produción obtida –a comercialización– e a natureza das rendas que este obtén –renda empresarial–, o imposto que máis pode influír nos propósitos perseguidos é o imposto da renda das persoas físicas. Así, abordar a análise doutro tipo de tributos e de obrigas fiscais, que tamén repercutirían nesta actividade, queda fóra do obxectivo deste artigo.

2. A ACTIVIDADE MICOLÓXICA ENTENDIDA COMO UNHA ACTIVIDADE CONSTITUTIVA DE CAPACIDADE ECONÓMICA: O PERFIL DO RECOLLEDOR COMERCIAL EN CASTELA E LEÓN

A información para calcular os rendementos da recolección daquelas persoas que destinan a súa colleita á venda ben de forma frecuente ou ben esporadicamente procede dunha enquisa realizada no ano 2005 en municipios rurais cunha poboación inferior aos 10.000 habitantes e pertencentes a trece grupos de acción local que participaban no proxecto de cooperación interterritorial *Micología y Calidad*, financiado polos grupos LEADER+ e PRODERCAL e pola *Consejería de Medio Ambiente* da *Junta de Castilla y León*.

En total realizáronse 3.080 enquisas telefónicas á poboación comprendida entre os 18 e os 74 anos, das que se consideraron válidas 1.801. Destas, o 53,6% declarou ser recolledor habitual, e a estes preguntóuselles posteriormente por información relacionada coas especies fúncicas recollidas, co tipo de recolledor –autoconsumo, autoconsumo e venda esporádica ou venda habitual–, cos quilogramos recollidos por visita, co número de visitas por temporada ou coas horas dedicadas por visita. Tamén se obtiveron datos relativos á comercialización como, entre outros, os referidos á calidade da recolección, ao destino da venda ou aos prezos percibidos polo recolledor en función da calidade. Por outra parte, recompilouse información relacionada coa regulación do recurso como, por exemplo, a opinión dos recolledores a este respecto, a disposición a pagar por un permiso de recolección ou o respecto de boas prácticas. Por último, a enquisa completouse con datos socioeconómicos do enquisado, tales como a situación laboral, a idade e o sexo.

Dos 965 enquisados que afirmaron ser recolledores, aproximadamente o 26% declarou destinar como fin da produción a venda habitual o esporádica, o que nos levou a estimar en 147.000 as persoas que reciben rendas anuais derivadas da venda de cogomelos silvestres. Tendo en conta que só se trata do mundo rural da Comunidade Autónoma de Castela e León, cremos que esta cifra é o suficientemente importante como para propoñer a fiscalización dos ingresos procedentes da venda deste recurso. Ademais, se extrapolamos ese dato ao resto do territorio nacional, tomando como referencia a superficie forestal rexional en relación coa nacional, serían case 900.000 as persoas³ que obterían algún tipo de renda adicional anual pola venda de produtos micolóxicos.

Para o caso que nos ocupa, poderíamos estimar as rendas non declaradas pola primeira venda de cogomelos silvestres comestibles nuns 107 millóns de euros anuais só no mundo rural de Castela e León, o que a nivel nacional podería supoñer a evasión anual duns 600 millóns de euros⁴. Asumindo que os vendedores esporá-

³ Esta extrapolación supón aceptar que a porcentaxe media de poboación rural en Castela e León é a mesma que no resto das comunidades autónomas, e que tamén o é a porcentaxe de poboación recollidora, cuestións ambas as dúas que non son estritamente certas. Pero, en calquera caso, cremos que este exercicio serve para destacar a importancia da situación.

⁴ Extrapolación realizada baixo os mesmos supostos anteriores.

dicos poderían estar vendendo o 25% da súa recolección anual, a media de evasión situaríase nuns 726 euros/ano por recolleedor, con grandes diferenzas entre aqueles que venden de forma regular (1.884 euros/ano), que son case a terceira parte do total, e os que o fan de forma esporádica (158 euros/ano). Pero este rendemento medio está suxeito a unha forte dispersión, cunha elevada desviación típica. Así, o valor da mediana é de 133 euros/ano, mostrando unha distribución que non segue a normalidade, onde o valor medio está próximo ao percentil 85. Ademais, aproximadamente o 70% dos recolleedores comerciais obtén un rendemento anual menor de 300 euros. É dicir, que existe unha distribución moi desigual dos ingresos por vendas, xa que unha gran parte dos recolleedores consegue uns rendementos moi baixos pola recolección, mentres que unha pequena obtén rendementos moi elevados.

O modelo que se propoña debe ter en conta esta situación e, polo tanto, debe permitir que se trate de forma diferenciada aos que poderíamos denominar “recolleedores comerciais habituais” e aos “recolleedores comerciais ocasionais” –aqueles recolleedores nos que a opción de venda é testemuñal e nos que a recolección de cogomelos silvestres non se podería considerar como unha actividade económica–.

Se consideramos que a duración media anual da temporada micolóxica é de tres meses, e se elevamos ao ano os ingresos medios que recibirían os recolleedores comerciais habituais, obteríamos unhas rendas para estes recolleedores que por termo medio superarían o importe do salario mínimo interprofesional establecido para o ano 2008⁵. Polo tanto, se temos en conta que no caso dos traballadores por conta allea que perciben un salario igual ou superior ao salario mínimo interprofesional é o empregador quen ten, entre outras⁶, a obriga de reterlles unha porcentaxe do salario en concepto de IRPF, consideramos que isto tamén debería facerse extensible a aquel recolleedor que acode ao mercado a vender un produto e que consegue uns ingresos netos iguais ou superiores a esa cantidade.

Creemos que existe un perfil de recolleedor comercial habitual que debería ser tratado por parte da Axencia Tributaria como calquera outro que realiza unha actividade económica, sempre e cando os seus ingresos superen un determinado limiar, en concreto os 1.800 euros durante a campaña micolóxica. Neste limiar entrarían a maioría dos recolleedores que venden de forma habitual, e que representan case a terceira parte de todos os recolleedores comerciais⁷.

⁵ Para o ano 2008 fíxose con carácter xeral en 20 euros/día ou en 600 euros/mes, segundo que o salario estea fixado, respectivamente, por días ou por meses (artigo 1 do Real decreto 1763/2007).

⁶ O artigo 86.2 do Regulamento do IRPF (Real decreto 439/2007) establece un tipo de retención mínima do 2% para os traballadores por conta allea con contratos ou con relacións de duración inferior ao ano.

⁷ A alternativa sería cualificar como actividade económica calquera contía de renda que obteña un recolleedor pola venda de fungos silvestres. Con todo, consideramos que as obrigas fiscais que deberían cumprir os recolleedores comerciais ocasionais –máis de 2/3 en Castela e León–, derivadas de vendas medias de aproximadamente 150 euros, serían excesivas. Ademais, isto podería influír de forma negativa na entrada de produto nas canles de comercialización, xa que esta medida podería disuadir a aqueles recolleedores cuxo obxectivo inicial non é vender, senón que optan pola venda como segunda opción cando recollen máis cantidade da que poden consumir.

Baixo esta formulación suponse que as rendas que consegue un recolledor calquera pola comercialización do produto –de forma habitual ou ocasional– son rendas complementarias ou substitutivas doutras que este obtén por desempeñar un traballo por conta propia ou allea. Porén, a medida que aumentan os ingresos pola venda de cogomelos silvestres, a actividade que este desenvolve aseméllase cada vez máis ao que se pode considerar unha fórmula alternativa de emprego, onde se alcanzan rendementos que proceden en maior medida do traballo persoal que do capital, e que supón unha ordenación por conta propia dos medios materiais e/ou humanos coa finalidade de intervir na produción ou distribución de bens e servizos. Esta definición coincide, precisamente, coa regulada no IRPF con respecto ao que se considera actividade económica (artigo 27 da LIRPF⁸).

O limiar para valorar como actividade económica a que desenvolven os recolletores comerciais fixouse na obtención de rendas superiores ou iguais ao salario mínimo interprofesional para o ano 2008, o que non quere dicir que aqueles que non superen esta magnitude non obteñan rendas susceptibles de tributación, senón que a actividade que desenvolven non terá os mesmos efectos económicos que no caso dos recolletores comerciais habituais. Ambos os dous tipos de recolletores –comerciais ocasionais *versus* comerciais habituais– obteñen rendas como consecuencia da venda do produto fúnxico, pero mentres que no caso dos primeiros non consideramos que desenvolvan unha actividade económica polo volume e pola frecuencia das súas operacións comerciais, no caso dos segundos si. Non é menos certo que os dous colectivos obteñen rendas que son obxecto de tributación, é dicir, que conseguen rendas constitutivas de capacidade de pagamento, e que como tales deberían contribuír ao sostemento dos gastos públicos. A diferenza radica no trato fiscal que deben recibir os recolletores comerciais en función de se son considerados titulares dunha actividade económica ou non.

Pero, malia ser a capacidade económica o principio reitor sobre a imposición no sistema tributario vixente no noso país, a figura do tributo non se configura única e exclusivamente como un medio para recadar ingresos públicos, senón que, como establece o artigo 2 da Lei xeral tributaria, os tributos, “*además de ser medios para obter os recursos necesarios para o sostemento dos gastos públicos, poderán servir como instrumentos de política económica xeral e atender á realización dos principios e fins contidos na Constitución*”. Polo tanto, o tributo tamén se pode fundamentar en cuestións ou aspectos extrafiscais de carácter social, económico, etc. Para conseguir estes últimos fins, o Estado podería utilizar diferentes técnicas desgravatorias que conduciran a unha minoración da presión fiscal, sen que con iso se menoscabe ou se cuestione o principio de xustiza tributaria –deducións, bonificacións, exencións ou réximes especiais de tributación–.

Así, en función da orixe da renda, dos colectivos aos que implica e das singularidades que presenta a actividade, a imposición podería actuar como un medio para

⁸ Lei 35/2006, de 28 de novembro, do imposto sobre a renda das persoas físicas e de modificación parcial das leis dos impostos sobre sociedades, sobre a renda de non residentes e sobre patrimonio.

alcanzar as demandas expresadas por distintos colectivos do medio rural. Isto é, concibir a imposición, ademais de como instrumento recadatorio, como un mecanismo eficiente para afrontar outros problemas que existen no sector como, por exemplo, os xa mencionados de malas prácticas ou de sostibilidade do recurso.

3. NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE ÁS RENDAS MICOLÓXICAS

3.1. EVOLUCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN SECTORES AFÍNS

En principio, a ausencia dunha evolución normativa aplicable a este sector dificulta notoriamente o seu estudo; porén, este inconveniente emendouse recorrendo á normativa que regula os sectores agrícola e forestal, xa que mostran unha certa afinidade coa actividade micolóxica.

Ambos os dous sectores presentan importantes singularidades no mecanismo de cálculo do rendemento da actividade. A razón de ser deste trato diferenciado con respecto ás actividades que determinan o seu rendemento, de acordo co réxime xeral de estimación directa⁹, débese ás peculiaridades que ofrece cada un destes sectores. Os dous caracterízanse pola ausencia dunha organización administrativa, porque os titulares da actividade empresarial son na súa maior parte empresarios individuais, e porque o seu rendemento está fortemente condicionado polas incidencias climatolóxicas. Baixo estas connotacións regulouse, en primeiro lugar, para o sector agrario, e posteriormente para o subsector da produción do mexillón en batea, a posibilidade de que estes determinaran o rendemento da actividade económica no denominado réxime de estimación obxectiva¹⁰, réxime que en todo caso se considera alternativo e voluntario ao de estimación directa¹¹.

Este método alternativo para calcular o rendemento dunha actividade sintetízase na aplicación duns módulos característicos de cada actividade, e só afecta a aqueles sectores que o Ministerio de Economía e Facenda inclúa no ámbito da estimación obxectiva. Este réxime conta con dúas modalidades: en primeiro lugar, a que se aplica ás actividades incluídas no anexo II da orde ministerial publicada anualmen-

⁹ En liñas xerais, este sistema caracterízase porque se admiten todos os gastos necesarios para a obtención de ingresos, rexéndose pola normativa mercantil e pola Lei do imposto sobre sociedades. Na actualidade, o sistema admite dúas modalidades: a estimación directa normal (EDN), regulada practicamente pola normativa do imposto de sociedades; e a estimación directa simplificada (EDS), similar á anterior, pero con algunhas simplificacións no que respecta ao cálculo do rendemento neto, principalmente no relativo ás amortizacións e provisións.

¹⁰ A modalidade de estimación obxectiva estableceuse no ano 1992 co propósito de facer cumprir coas súas obrigas fiscais a un colectivo da economía española que se caracterizaba por ter un dos índices máis altos de fraude fiscal. Para unha análise máis detallada dos motivos que propiciaron a implantación do réxime de estimación obxectiva, pode verse González (1993).

¹¹ As actividades agrícolas e gandeiras incluíronse no réxime de estimación obxectiva a partir do ano 1995 mediante a súa incorporación na Orde de 29 de novembro de 1994 do Ministerio de Economía e Facenda. No ano 2000 incorporáronse aquelas actividades forestais ás que se lles recoñecera carácter principal. Desde o ano 2003, a produción do mexillón en batea –actividade do sector pesqueiro– é a primeira actividade pertencente a este sector que pasa a determinar o seu rendemento no réxime de estimación obxectiva no IRPF (Orde HAC/701/2003, de 27 de marzo).

te para estes efectos –en adiante, EO xeral–; e en segundo lugar, a correspondente ás actividades agrícolas, gandeiras e forestais –en adiante, EO agraria–, que recolle as actividades que se inclúen no anexo I da dita orde ministerial.

O réxime de estimación obxectiva inicialmente establecido significou un importante avance en materia tributaria. En concreto, ata a reforma do ano 1995 no sector agrario o sistema de cálculo do rendemento que declaraban os titulares das explotacións agrarias non difería en nada do declarado por outros sectores económicos. O único réxime que se empregaba para determinar o rendemento da actividade agraria era o de estimación directa, que se aplicaba a calquera actividade económica que desenvolvese o suxeito pasivo. Porén, esta situación cambia a partir do ano 1995 cando se recoñece explicitamente a necesidade de aproximar a fiscalidade agraria á realidade socioeconómica do sector. En principio, o método de EO agraria no IRPF aplicouse unicamente ás actividades agrícolas e gandeiras; posteriormente, e ante a aceptación social que tivo este réxime, estendeuse a outros sectores como o forestal, o manufactureiro ou o de servizos. Na actualidade este réxime aplícase única e exclusivamente aos empresarios e profesionais que reúnan as condicións previstas na orde ministerial de módulos correspondente ao período impositivo que se liquida¹².

3.2. CUALIFICACIÓN FISCAL DAS RENDAS OBTIDAS POLOS RECOLLEDORES COMERCIAIS

Antes de abordar a valoración técnica da tributación das rendas micolóxicas, temos que sinalar que unha cuestión importante para definir un réxime específico de determinación do rendemento é distinguir fiscalmente os dous tipos de recolletores comerciais que operan no subsector: os recolletores comerciais habituais e os recolletores comerciais ocasionais.

Como xa se indicou en seccións precedentes, o carácter de ocasionalidade exclúe a produción que estes comercializan de ser considerada unha actividade económica, aínda que é certo que as rendas obtidas polo recolleedor son un feito constitutivo de capacidade económica, e que como tal deberían ser sometidas a gravame. Polo tanto, atopámonos ante dúas situacións que adquiren connotacións distintas.

Unha solución factible sería considerar as rendas obtidas polos recolletores comerciais ocasionais como ganancias patrimoniais, posto que se identifican coa definición recollida no artigo 33.1 da LIRPF: “*son ganancias patrimoniais as varia-*

¹² No réxime de estimación obxectiva as diferenzas no cálculo do rendemento das actividades do sector primario –agricultura, gandería e actividades forestais– con respecto ao resto de actividades, entre as que se atopa a actividade de produción de mexillón, son determinantes. A gran diferenza entre as primeiras e o resto, que se recollen no anexo II da correspondente orde ministerial, é que o rendemento neto previo da actividade se determina aplicando un índice aos ingresos íntegros procedentes dos produtos obtidos ou dos servizos prestados, incluídas as subvencións, axudas e demais transferencias que puidera recibir o agricultor, así como ao autoconsumo e ás cesións gratuítas efectuadas por el mesmo; para o resto de actividades susceptibles de tributación na EO xeral, o seu rendemento neto previo determínase aplicando uns índices sobre parámetros obxectivos como, por exemplo, o persoal contratado, os m² do local ou a potencia eléctrica contratada.

cións no valor do patrimonio do contribuínte que se poña de manifesto con ocasión de calquera alteración na composición daquel, agás que por esta Lei se clasifiquen como rendementos". Isto é, as rendas que obtén o recolledor ocasional varían e modifican, aínda que sexa minimamente, a composición do seu patrimonio, mentres que os recolledores comerciais habituais deberían declarar as rendas micolóxicas como un rendemento de actividade económica, malia ser certo que tamén se produce unha alteración ou variación na composición do seu patrimonio ao desenvolver unha actividade económica.

Unha vez que temos clasificadas fiscalmente as rendas que obteñen os recolletores comerciais –ganancia patrimonial ou actividade económica–, unha medida que facilitaría o control de rendas para a Administración Tributaria sería a suxeición das rendas micolóxicas ao sistema de retencións na fonte ou orixe, independentemente do tipo de recolledor comercial de que se trate. Actualmente, o artigo 101.6 da LIRPF contempla este mecanismo para as ganancias patrimoniais derivadas dos aproveitamentos forestais dos veciños en montes públicos, establecendo a porcentaxe de retención nun 18%, mentres que para o caso das actividades económicas se atende ao tipo de actividade e ao método elixido para determinar o rendemento desa actividade (artigo 101.5 da LIRPF). Este modo de proceder simplificaría o proceso de regulación fiscal tanto para a Administración como para o recolledor comercial, quen podería ver reducidas as obrigas fiscais a que está suxeito¹³. Con todo, e á marxe de que se simplifiquen as obrigas fiscais mediante o sistema de retencións, o recolledor comercial habitual debería declarar as rendas que obtén como un rendemento de actividade económica.

3.3. PREMISAS QUE CÓMPRE TER EN CONTA NA APLICACIÓN DO RÉXIME DE ESTIMACIÓN OBXECTIVA Á ACTIVIDADE DE PRIMEIRA VENDA DE COGOMELOS SILVESTRES COMESTIBLES

Sobre os antecedentes expostos coa normativa vixente en materia de IRPF, o rendemento derivado da recolección unicamente podería determinarse baixo o réxime de estimación directa en calquera das súas modalidades: estimación directa normal (EDN) ou estimación directa simplificada (EDS). Pero se partimos da hipótese de que o que se pretende non é unicamente fiscalizar as rendas que obtén o recolledor comercial habitual, senón que tamén se perseguen outros obxectivos –por exemplo, a perdurabilidade das especies ou a transparencia do mercado–, a reforma debería concederlle un trato diferenciado con respecto ao do resto das actividades

¹³ Aos recolletores comerciais ocasionais podería practicárselles unha retención cando vendan a produción; así, a única obriga fiscal para os efectos do IRPF que se contempla para este tipo de recolletores sería a de declarar as rendas micolóxicas como unha ganancia patrimonial cando presenten a súa declaración da renda. Ademais, no mellor dos casos, se na declaración polo IRPF a cota líquida do imposto presenta un valor de cero, recuperarían o importe da retención practicada. Pola súa parte, para os recolletores habituais a suxeición da totalidade dos ingresos declarados ao sistema de retención podería exonerar os da obriga de efectuar pagamentos fraccionados (artigo 109 da LIRPF).

que tributan no réxime de estimación directa. Isto é, un réxime de tributación alternativo que permita adaptar o rendemento da actividade ás connotacións que a caracterizan como, entre outras, rendas descontinuas condicionadas polas incidencias climatolóxicas, recolletores que actúan máis como axentes xeradores de rendas complementarias á actividade principal que desenvolven que como verdadeiros empresarios, reducidos gastos propios da actividade, ausencia de esforzo investidor ou ser un subsector con carencias na súa organización administrativa.

Baixo este escenario, as premisas que se deben considerar para regular un método alternativo co obxecto de determinar o rendemento neto da actividade micolóxica son as seguintes:

- A necesidade de establecer un mecanismo de cálculo do rendemento empresarial no IRPF que sexa o suficientemente sinxelo como para que os recolletores non teñan que asumir custos adicionais como consecuencia da xestión administrativa que implica o cumprimento das súas obrigas fiscais.
- O recolleedor debería ter a seguridade xurídica de que, unha vez formuladas correctamente as súas declaracións no prazo e forma establecidos, as súas obrigas ante a Facenda Pública se darían por cumpridas.
- O modelo debería responder a un comportamento específico referido a magnitudes físicas, de medición inmediata e representativas da realidade empresarial que desenvolve o recolleedor.
- A xestión do modelo debería permitirle á Administración Tributaria verificar a información utilizando recursos humanos de menor cualificación, de tal maneira que se puidera eximir aos inspectores do control deste subsector.
- O modelo debería permitir mitigar a actual evasión fiscal que se produce na actividade.
- O réxime proposto para determinar o rendemento debería, en todo caso, configurarse como voluntario e opcional ao sistema de estimación directa.

A teor destas pautas, o réxime de estimación obxectiva constitúese como a alternativa ao actual sistema de estimación directa. A posibilidade de aplicación do primeiro suporía para os recolletores comerciais unha diminución da carga xestora do tributo mediante a simplificación das obrigas contables, fiscais e rexistras. Ademais, desde o punto de vista da Administración Tributaria, facilitaría o sistema de fiscalización das rendas que xera a actividade. O gran número de recolletores que compoñen o subsector e a súa escasa importancia recadatoria en termos relativos con respecto a outras actividades económicas fan do réxime de estimación obxectiva un sistema de recadación e fiscalización facilmente controlable pola Administración. Así mesmo, a súa aplicación ao subsector da micoloxía atende unha das principais motivacións que levou no ano 1992 á implantación do actual sistema de estimación obxectiva: combater a evasión fiscal que a Administración Tributaria detectara no colectivo de pequenos e medianos empresarios.

3.4. ESTIMACIÓN OBXECTIVA XERAL FRONTE A ESTIMACIÓN OBXECTIVA DE ACTIVIDADES AGRARIAS

Baixo o suposto de que o recurso fúnxico se pode considerar como un aproveitamento forestal máis dos montes, a actividade de recolección de produtos micolóxicos podería, en principio, acollerse ao tratamento diferenciado que en materia de IRPF se lles concede ás actividades agrícolas e forestais. No artigo 95.4 do RIRPF¹⁴ establécese que se considera actividade agrícola para os efectos da aplicación do método de estimación obxectiva “*aquela actividade mediante a que se obteñen directamente da explotación produtos naturais, que non se someten a procesos de transformación ou de manipulación, para cuxo exercicio sexa perceptiva a alta nun epígrafe correspondente a actividades industriais das tarifas do imposto sobre actividades económicas*”.

Para unha maior concreción do concepto de actividade agrícola ou forestal, a LIRPF efectúa unha remisión ás actividades incluídas no réxime especial da agricultura, gandería e pesca do imposto sobre o valor engadido (IVE). En particular, a LIVE¹⁵ considera actividades agrícolas aquelas que obteñan directamente produtos naturais, vexetais ou animais dos seus cultivos, explotacións ou capturas, o que debe excluír a recolección e a venda de produtos alleos –cogomelos, trufas, piñóns e similares– e a transformación/comercialización excluídas do dito réxime especial.

Igualmente, a LIVE ofrece unha definición do concepto de titular dunha explotación agrícola: é a persoa física ou xurídica que desenvolve efectivamente a actividade, con independencia de cal sexa o título xurídico que teña sobre ela –proprietario, arrendatario–. Á súa vez, a Resolución da Dirección Xeral de Tributos de 6 de marzo de 1986¹⁶ establece que non terán a condición de titulares de explotacións agrícolas e, polo tanto, non se poderán acoller ao réxime especial, as persoas que recollen o froito de plantas silvestres en terreos alleos sen ter efectuado previamente os labores de cultivo. Ademais, segundo a Resolución da Dirección Xeral de Tributos de 9 de xuño de 1994¹⁷ non é de aplicación o réxime especial da agricultura a quen, non sendo titulares da explotación agrícola, gandeira ou pesqueira, efectúen a recolecta e a venda de produtos naturais non procedentes dos seus cultivos ou explotacións.

De acordo coas precisións que establecen a LIVE e a Dirección Xeral de Tributos, o primeiro problema que se formula é o da titularidade da explotación agrícola ou forestal, xa que para os efectos da aplicación do réxime de estimación obxectiva

¹⁴ Real decreto 439/2007, de 30 de marzo, polo que se aproba o Regulamento do imposto sobre a renda das persoas físicas e se modifica o Regulamento de plans e fondos de pensións.

¹⁵ Lei 37/1992, de 28 de decembro, do imposto sobre o valor engadido.

¹⁶ Resolución de 6 de marzo de 1986, da Dirección Xeral de Tributos, relativa á consulta formulada pola Asociación Nacional de Exportadores de Alcaparras, ao abeiro do artigo 53 da Lei 46/1985.

¹⁷ Outra cuestión que adquire unha grande importancia é que o ámbito de aplicación do réxime de estimación obxectiva de actividades agrícolas, gandeiras e forestais do IRPF non se contempla para o sector pesqueiro, coa salvidade da actividade de produción do mexillón en batea, que si pode determinar o rendemento baixo este réxime pero na súa modalidade xenérica.

no IRPF supón a explotación da propiedade ou a cesión desta a terceiros –por exemplo, en arrendamento–. No caso que nos ocupa, o recolledor non posúe a propiedade ou a titularidade da explotación, senón que simplemente se beneficia do aproveitamento dun recurso que se produce no monte. Neste sentido, o recolledor recolle no monte distintas especies micolóxicas para a súa posterior comercialización, sen ter que aboar ningunha cantidade pola actividade que desenvolve¹⁸. Esta condición de titularidade exclúe automaticamente ao recolledor do réxime de EO agraria no IRPF, ao no poder ser recoñecida como unha actividade agrícola ou forestal. Ademais, o recolledor non intervéen no proceso produtivo dos fungos que recolecta, posto que unicamente intervéen na fase de extracción, polo que estaríamos falando máis dunha actividade de comercialización que dunha actividade produtiva.

Con todo, que a actividade de recolección de cogomelos silvestres comestibles non sexa considerada para os efectos do IRPF como unha actividade agrícola non a exclúe da posibilidade de estimar o seu rendemento de acordo co método de EO xeral. A diferenza estriba en que determinará a renda fiscal de acordo co sistema de cálculo regulado para o resto das actividades, isto é, as actividades que se recollen para o ano 2008 no anexo II da Orde EHA/3462/2007. De igual forma que no seu día outras actividades pertencentes ao sector primario –como a de produción do mexillón en batea– foron incluídas polo Ministerio de Economía e Facenda entre as que podían determinar o seu rendemento baixo a modalidade de estimación obxectiva, ben podería producirse de novo outra excepción e considerar a posibilidade de que a actividade de recolección de cogomelos silvestres comestibles determinara o seu rendemento con base neste réxime.

Polo tanto, de acordo cos fundamentos que no seu día levaron ao Ministerio a implantar o actual sistema de estimación obxectiva –controlar a evasión fiscal de rendas de pequenos e medianos empresarios–, e polas características propias que definen a actividade micolóxica, considérase que a posibilidade de que esta puidera determinar o rendemento empresarial en función do réxime de estimación obxectiva axudaría a mitigar a impopularidade que en principio suporía a imposición.

3.5. SISTEMA DE CÁLCULO DA RENDA SOMETIDA A GRAVAME NO RÉXIME DE ESTIMACIÓN OBXECTIVA XERAL

Aínda que o esquema de determinación do rendemento nas dúas variantes do réxime de estimación obxectiva é practicamente o mesmo, o seu cálculo difire nalgunhas cuestións. En concreto, na modalidade xeral o rendemento neto previo da actividade non atende a unha porcentaxe predeterminada dos ingresos íntegros procedentes da actividade, como sucede para as actividades agrícolas, senón que se caracteriza pola definición dunha serie de variables chamadas “unidades de módulo”, que son representativas da actividade que se desenvolve. Unha característica co-

¹⁸ Agás nalgúns montes regulados en determinadas provincias de España nos que se paga un permiso de recolección. En calquera caso, a súa contía adoita representar unha proporción moi reducida do valor da produción recollida.

mún a todas as actividades é que sempre se recolle como unidade de módulo tanto o persoal asalariado como o non asalariado, á marxe das establecidas como específicas da actividade¹⁹.

A determinación do rendemento neto reducido anual correspondente a cada actividade incluída para o ano 2008 no anexo II da Orde EHA/3462/2007 efectuaríase mediante a sucesión das fases que se indican na táboa 1.

Táboa 1.- Determinación do rendemento neto reducido para a actividade de recolección de cogomelos silvestres (comerciais habituais)

FASE 1ª	
	Unidades de módulo empregadas, utilizadas ou instaladas
(x)	Rendemento anual por unidade de módulo antes de amortización
=	RENDEMENTO NETO PREVIO
FASE 2ª	
	Minoracións
(-)	Incentivos ao emprego
(-)	Incentivos ao investimento
=	RENDEMENTO NETO MINORADO
FASE 3ª	
(x)	Índices correctores
=	RENDEMENTO NETO DE MÓDULOS
FASE 4ª	
(-)	Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionais (inundacións, incendios, etc.)
(+)	Outras percepcións empresariais (subvencións)
(=)	RENDEMENTO NETO DA ACTIVIDADE
FASE 5ª	
(-)	Redución do 40% por irregularidade de determinadas percepcións
(=)	RENDEMENTO NETO REDUCIDO DA ACTIVIDADE

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

Así, segundo o esquema xeral de cálculo do rendemento para as actividades acollidas ao réxime de estimación obxectiva normal, é necesaria a definición das unidades de módulo que caracterizarían a actividade micolóxica, a estimación do rendemento anual por módulo e a concreción dos índices correctores aplicables, cuestións que pasamos a analizar na seguinte sección.

4. PROPOSTA DE VALORACIÓN FISCAL PARA A ACTIVIDADE DE RECOLECCIÓN DE PRODUTOS MÍCOLÓXICOS

A aplicación do réxime de EO xeral á actividade de recolección de produtos micolóxicos implica definir unha serie de parámetros característicos da actividade. A concreción do módulo debería atender ás seguintes circunstancias: 1) trátase dunha actividade que carece de persoal asalariado, polo que fiscalmente se considera unha actividade empresarial que se configura como unha fórmula de autoemprego e/ou

¹⁹ En cada actividade establécese un probable rendemento anual de cada unha das unidades de módulo que define a actividade, de tal forma que aplicando o rendemento anual de cada unha ao número de unidades de módulo empregadas na actividade se obtén o rendemento neto previo da actividade.

complementaria ao traballo que desempeñe o recolledor por conta propia, allea ou asimilado²⁰; 2) a única variable representativa do probable rendemento que se deriva do desenvolvemento da actividade é o volume de produción que pode obter o recolledor de forma anual, xa que se precisa de poucas subministracións específicas e non terían por que existir investimentos afectos exclusivamente á actividade; 3) trátase dunha actividade de temporada; e 4) o subsector caracterízase polo minifundismo empresarial (unha unidade produtiva igual a un recolledor).

♦ *Definición das unidades de módulo.* Como variables explicativas da actividade unicamente se seleccionaron dúas unidades de módulo: o “persoal non asalariado” e o “volume de produción”²¹. A razón de ser disto descansa no feito de que non é necesaria a contratación de persoal. Igualmente, para a extracción e a posterior comercialización do produto, o consumo de gastos de explotación –como pode ser o de combustible– é moi reducido. Por último, tampouco se require a afectación de elementos de investimento á actividade empresarial como, por exemplo, un local onde desenvolver a actividade ou investimentos relacionados coa obtención de ingresos.

Para cuantificar o rendemento anual por unidade de módulo do “persoal non asalariado” antes da amortización, seguiuuse o criterio xa exposto anteriormente do salario mínimo interprofesional, de tal maneira que o rendemento neto previo mínimo que obtén o recolledor sería o importe anual establecido para esta magnitude.

Polo que respecta ao “volume de produción”, calculouse un índice que representa o beneficio neto medio ponderado de cada unidade de renda micolóxica obtida pola súa comercialización e que, para os efectos de valor asignado como rendemento anual por unidade de módulo, se cuantifica en 0,91²². Polo tanto, esquematicamente o epígrafe definiríase como se presenta na táboa 2.

Táboa 2.- Definición do epígrafe para a actividade de recolección de produtos micolóxicos

ACTIVIDADE	MÓDULO	DEFINICIÓN	UNIDADE	RENDEMENTO ANUAL POR UNIDADE DE MÓDULO
Recolección de produtos micolóxicos	1	Persoal non asalariado	Persoa	7.200 euros
	2	Volume de produción	Euros	0,91

FONTE: Elaboración propia.

♦ *Aplicación das minoracións ao rendemento neto previo.* A actividade de recolección de produtos micolóxicos non sería unha actividade susceptible de mino-

²⁰ Como, por exemplo, os perceptores de rendas procedentes da Seguridade Social ou de sistemas de previsión social alternativos.

²¹ Unha variable que se aproximaría máis ao rendemento neto previo da actividade sería os quilogramos de produción recollida de cada unha das especies. Porén, dada a gran cantidade de especies de interese socioeconómico e a escasa información de que se dispón actualmente sobre as cantidades recollidas de cada unha delas, non é posible definir este módulo coa suficiente precisión, razón que nos levou a considerar o valor total da produción comercializada como variable alternativa.

²² A metodoloxía do cálculo pode atoparse no anexo.

rar o seu rendemento neto previo, xa que esta se caracteriza por unha ausencia total de investimentos en materia de recursos humanos ou de capital.

♦ *Definición de índices correctores.* O valor dos índices que a continuación se presentan só son unha proposta elaborada en función dos datos de que dispón o equipo de traballo, correspondéndolle ao órgano competente calculalos posteriormente con base nos datos de que dispoña. Así, simplemente calcúlanse utilizando os datos procedentes das enquisas para poder simular os efectos da proposta.

- *ÍNDICE CORRECTOR ESPECIAL.* As características intrínsecas da actividade lévannos a propoñer un índice corrector especial que atende á porcentaxe de vendas que obtén o recolledor con respecto á media ponderada por tipos de recolledor: local, provincial e foráneo²³ (táboa 3). Concretamente, o cálculo deste índice baséase en catro tramos de renda por vendas que aparecen na segunda columna. O criterio seguido para a súa elaboración foi a aplicación dos cuartís da distribución da mostra poboacional, de tal maneira que o 25% dos recolletores comerciais habituais vende unha cantidade inferior aos 2.334 euros, o 50% fano por baixo dos 3.175 euros e o 75% obteñen ingresos inferiores aos 7.442 euros. En cada tramo preséntase a media de vendas do cuartil correspondente (terceira columna) e a media ponderada de toda a mostra sen atender aos tramos de renda (cuarta columna).

Táboa 3.- Tramos de renda propostos para a aplicación do índice corrector especial

TRAMO	GALLA DE RENDA	VENDAS MEDIAS DO TRAMO	VENDAS MEDIAS PONDERADAS NO CONXUNTO DE RECOLLEDORES	ÍNDICE CORRECTOR ESPECIAL
I	Ata os 2.334 €	2.134,65	5.949,07	0,35
II	Desde os 2.334 € ata os 3.175 €	2.678,43	5.949,07	0,45
III	Desde os 3.175 € ata os 7.442,25 €	3.872,36	5.949,07	0,65
IV	Máis de 7.442,25 €	22.262,13	5.949,07	1,00

FONTE: Elaboración propia.

Polo tanto, o índice corrector especial (quinta columna) calcularíase dividindo a terceira columna entre a cuarta. Así, o índice representaría a desviación das vendas medias en cada tramo con respecto á media ponderada total dos recolletores comerciais habituais. De acordo con esta información, consideramos que os recolletores que obteñen menos rendas posúen unha menor capacidade económica en relación con aqueles que se atopan no último dos tramos establecidos, para os cales cremos que non sería procedente a aplicación deste índice (valor 1). A idea é que o índice corrector especial mitigue o carácter progresivo do IRPF en función da capacidade económica que resulta do desenvolvemento da actividade. Canto máis se afasten as vendas do valor do último cuartil da mostra poboacional, máis debería atenuarse o efecto progresivo do imposto.

²³ O cálculo desta media de vendas ponderada pode consultarse no anexo.

– *ÍNDICES CORRECTORES XERAIS*. Como consecuencia da orde de aplicación dos índices correctores e das incompatibilidades que o IRPF establece entre estes, os únicos que se poderían considerar na actividade serían os índices de *temporada* e de *exceso*. O primeiro é común para todas as actividades que adquiran esta característica, e vén definido no anexo II da Orde ministerial EHA/3462/2007 que se aplicou no ano 2008 ás actividades económicas que tributasen baixo a modalidade da EO xeral. Sendo a temporada de recolecta de tres meses, o índice de temporada aplicable é 1,35. A razón de ser do efecto multiplicador radica no feito de que, ao ser unha actividade de temporada, o rendemento neto previo de cada unidade de módulo (fase I) se ratea en función da súa duración. O *índice de exceso* penaliza a posibilidade de obter un rendemento neto minorado superior a unha cantidade preestablecida para cada un dos epígrafes, de tal modo que cando se supere este importe o exceso de rendemento neto minorado se corraxirá en 1,30. O criterio utilizado para establecer a contía do índice de exceso foi que o rendemento neto minorado, corraxido no seu caso pola aplicación de índices anteriores, supere o valor da mediana, é dicir, os 3.175 euros. Así, consideramos que aquel recolledor que obteña rendementos netos minorados superiores a esta magnitude manifesta unha maior capacidade económica que aqueles que non alcanzan esta cantidade²⁴.

Por último, para poder proceder á simulación do módulo proposto, quedaría por determinar que magnitude debe considerarse para que, no caso de superala, se exclúa automaticamente esa actividade daquelas que poden determinar o rendemento baixo o réxime de EO xeral²⁵. Atendendo ás variables utilizadas no resto das actividades susceptibles de aplicación do sistema, a variable elixida é o “persoal asalariado”²⁶. En concreto, contar cunha unidade de persoal asalariado impediría determinar o rendemento neto baixo o réxime proposto. Sendo concibida a actividade como unha fórmula alternativa ou complementaria de emprego, non parece moi sensato que conte con persoal asalariado.

5. SIMULACIÓN DO MODELO PROPOSTO

Para verificar e comprobar a análise técnica do modelo proposto, nesta sección efectúanse unha serie de simulacións do modelo co propósito de valorar o aforro de

²⁴ En calquera caso, esta cantidade tamén debería ser estimada polo órgano competente.

²⁵ As outras situacións que motivan a exclusión do réxime (artigo 32 do RIRPF) son as seguintes: a) obter un volume de rendementos íntegros no ano anterior superior aos 450.000 euros no conxunto das súas actividades económicas –300.000 euros en actividades agrícolas e gandeiras–; e b) contar cun volume de compras en bens e servizos, excluídas as adquisicións de inmovilizado, que excedan no exercicio anterior os 300.000 euros. Calquera destas dúas situacións, xunto coa de superar a magnitude específica establecida para o epígrafe, provocará a exclusión automática do réxime e, polo tanto, a obriga de tributar baixo a modalidade de estimación directa.

²⁶ No réxime de EO xeral a magnitude utilizada para determinar a exclusión automática do réxime é, agás para a actividade de produción do mexillón en batea e para aquelas relacionadas co servizo de transporte, superar un determinado número de persoas empregadas.

rendemento que os recolletores experimentarán se, en vez de aplicarlles o réxime que a normativa do IRPF establece para determinar o rendemento de calquera actividade económica, contaran coa alternativa de valorar as rendas micolóxicas baixo o réxime de EO xeral na forma na que se presentou anteriormente.

Realizáronse simulacións por tipo de recolletores –local, provincial e foráneo– en función dos datos dos que se dispoñía, tal e como se expresa no anexo. Aínda que esta compartimentación non sexa necesaria para a simulación do modelo proposto en estimación obxectiva, si que o é para poder calcular o aforro fiscal, xa que é necesario computar o rendemento neto en EDS, para o que cómpre ter en conta os gastos correntes, que varían fundamentalmente coa distancia percorrida ata o lugar da recolección.

Os distintos escenarios que se presentan atenden ao valor das seguintes rendas micolóxicas: 1) valor de renda seleccionado para considerar que o recolleedor comercial desenvolve unha actividade económica: 1.800 euros; 2) valores dos cuartís da mostra poboacional seleccionada que cumpren o criterio anterior: 2.344 euros, 3.175 euros e 7.442 euros, respectivamente; e 3) valor dos ingresos medios –ponderados por tipo de recolleedor– para o conxunto de recolletores comerciais habituais: 5.949 euros.

O valor elixido para presentar os cálculos nas distintas fases do módulo foi o de 3.175 euros (táboa 4), por corresponderse co segundo cuartil e porque, á súa vez, representa o valor da mediana da mostra.

Táboa 4.- Cálculo do rendemento neto reducido para a actividade de recolección de cogomelos silvestres: comerciais habituais (en euros)

FASE 1			
Módulo	Unidade módulo	Rendemento neto anual	Rendemento neto previo por módulo
Persoal asalariado	1 persoa	7.200	7.200
Volume de produción	3.175	0,91	2.889,25
Rendemento neto previo anual da actividade			10.089,25
(=) <i>RENDEMENTO NETO PREVIO Á TEMPORADA DA ACTIVIDADE</i>			2.522,31
FASE 2			
(-) Incentivos ao emprego			0
(-) Incentivos ao investimento			0
(=) <i>RENDEMENTO NETO MINORADO</i>			2.522,31
FASE 3			
(x) Índice corrector especial da actividade		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>RENDEMENTO NETO DE MÓDULOS</i>			2213,32
FASE 4			
(-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionais			0
(+) Outras percepcións empresariais			0
(=) <i>RENDEMENTO NETO DA ACTIVIDADE</i>			2213,32
FASE 5			
(-) Redución do 40% por irregularidade de determinadas percepcións			0
(=) <i>RENDEMENTO NETO REDUCIDO DA ACTIVIDADE</i>			2213,32

FONTE: Elaboración propia.

Se comparamos o rendemento neto en estimación obxectiva con respecto ao que se debería declarar se se aplicara o réxime de EDS (táboa 5), pode verse que o importe de renda declarada no IRPF experimenta sempre un aforro de distinta contía, en función de se falamos dun recolleedor local, provincial ou foráneo, sendo o aforro, respectivamente, dun 26%, dun 22% e dun 6%. Isto é así como consecuencia dos gastos imputables á actividade, é dicir, no réxime de EDS si que se atende á corrente real de ingresos e gastos producidos. Por exemplo, os gastos xerais nos que incorre un comercial foráneo son superiores aos que se producen para un local e/ou provincial. No resto das simulacións este feito confirmase, pero con distinta intensidade segundo o tipo de recolleedor analizado e da renda obtida coa recolección (táboa 6).

Táboa 5.- Cálculo do rendemento neto para a actividade de recolección de cogomelos silvestres en EDS (comerciais habituais): caso mediana (en euros)

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

FONTE: Elaboración propia.

Táboa 6.- Aforro en EO fronte a EDS (resumo do resto das simulacións)

VENDAS (€)	PROCEDENCIA RECOLLEDOR	RENDEMENTO EN EDS	RENDEMENTO EN EO	AFORRO FISCAL (€)	AFORRO 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

FONTE: Elaboración propia.

Unha constante do modelo simulado é que os recolleedores comerciais locais son sempre os máis beneficiados para os efectos do aforro do rendemento declarado, seguido dos provinciais e dos foráneos. Igualmente, apréciase que para a renda de corte establecida (1.800 euros) os recolleedores foráneos apenas contan cun beneficio a nivel de rendas declaradas con respecto ao método de EDS. Esta situación

prodúcese como consecuencia dos maiores gastos que poden imputar neste último réxime, así como da menor contía das rendas obtidas pola comercialización do produto. No caso contrario, para a mesma renda os recolletores locais obteñen o máximo aforro de rendemento declarado no réxime de estimación obxectiva. O razoamento é similar, xa que estes apenas contan con gastos fiscalmente deducibles, polo que o rendemento declarado co método de EDS practicamente non diferiría das rendas obtidas pola comercialización do produto, mentres que co sistema de estimación obxectiva a renda declarada se adapta ás circunstancias específicas da actividade e, polo tanto, ve reducido o seu rendemento neto con respecto ao primeiro método.

Para os recolletores locais e provinciais outro feito relevante é que o aforro fiscal que experimentan en termos de rendemento neto declarado é decrecente ata un determinado nivel de vendas. A partir dos 7.442 euros, a tendencia invértese, incrementándose o aforro fiscal a medida que aumenta o volume de comercialización. Isto é, a proposta beneficia a todos os recolletores, pero en maior medida a aqueles que comercialicen por riba deste nivel de vendas. Deste modo, a alternativa de tributación en estimación obxectiva permite en certo grao mitigar a progresividade que caracteriza o IRPF cando se incorporen na base imponible xeral do imposto o resto dos rendementos que debe declarar o recolledor. Pola contra, para os recolletores foráneos, a tendencia que segue a variable “aforro fiscal” con respecto ao volume de facturación é sempre crecente. Este resultado non debe interpretarse como un maior beneficio concedido a estes recolletores con respecto ao resto, senón máis ben como consecuencia do inapreciable aforro fiscal que obteñen por aplicar o método de estimación obxectiva para os menores niveis de vendas (1.800 euros).

Por último, se se aplicara o réxime proposto, o aforro do rendemento empresarial declarado non sería o único beneficio que obtería o recolledor. As obrigas fiscais a que estaría suxeito veríanse reducidas con respecto ás que debería facer fronte se declarara as rendas micolóxicas de acordo co sistema de estimación directa en calquera das súas dúas modalidades. En concreto, os suxeitos pasivos acollidos ao réxime de EO xeral non están obrigados a levar unha contabilidade ou rexistro contable en relación co IRPF por estas actividades, xa que unicamente están obrigados a conservar os seguintes documentos: 1) as facturas emitidas, numeradas por orde de datas; 2) as facturas e os xustificantes recibidos; e 3) os xustificantes dos signos, índices ou módulos aplicados á actividade, de acordo co que prevé a orde ministerial que os aproba.

Se ás incuestionables vantaxes de determinar o rendemento no réxime de EO xeral engadímoslle a posibilidade de que se estableza a obriga de reterlles en orixe unha porcentaxe preestablecida do importe total das súas vendas, o método configúrase como unha alternativa que se adapta mellor ás características do sector que o vixente réxime de estimación directa. Isto é así como consecuencia da posible exoneración da obriga fiscal de efectuar pagamentos fraccionados que implicaría a medida. Nos artigos 99.1 e 101.5.d da LIRPF e nos apartados 1º e 2º do artigo 95.6 do RIRPF establécese que desde o 1 de xaneiro de 2007 os rendementos de deter-

minadas actividades acollidas ao réxime de EO xeral están suxeitas a unha retención do 1%²⁷.

Ademais, esta medida podería concibirse como un mecanismo para verificar a autenticidade das rendas declaradas polo recolledor, á vez que para o recolledor podería supoñer, se así se establece regulamentariamente, a exoneración de efectuar pagamentos fraccionados, de acordo co disposto nos apartados 2 e 3 do artigo 109 do RIRPF para as actividades profesionais agrícolas ou gandeiras²⁸. Con todo, para que a actividade quedara exonerada desta obriga sería preciso que, en primeiro lugar, a actividade fose recoñecida regulamentariamente como unha das actividades que tributan no réxime de EO xeral, cuxos ingresos íntegros estiveran sometidos a unha retención do 1% e, en segundo lugar, que se lle recoñecera expresamente nos apartados 2 e 3 do artigo 109 do RIRPF a posibilidade de non ter que efectuar pagamentos fraccionados como consecuencia de que todos os seus ingresos se someteran previamente a unha retención²⁹.

De adoptarse esta medida, tanto a Administración Tributaria como o recolledor obterían importantes beneficios: para a Administración, o sistema de retencións actuaría como medida de control sobre a evasión de rendas micolóxicas, e para o recolledor faríao como unha redución da carga xestora do IRPF.

6. CONCLUSIÓNS

A proposta presentada ten como obxectivo recomendar unha regulación fiscal específica para a actividade de recolección de cogomelos silvestres comestibles de interese socioeconómico que debe atender, por un lado, á realidade económica e social dos suxeitos pasivos e, por outro, a minimizar os custos de control e xestión para a Administración Tributaria.

O método de fiscalización que se propón é un sistema facilmente controlable pola Administración que, ademais, non supón un importante esforzo económico e de medios humanos. Con todo, para que a proposta frutifique cómpre a colaboración dos distintos axentes económicos implicados na regulación como, entre outros, as Administracións locais e rexionais, as asociacións micolóxicas ou as empresas de conservación e transformación, xa que unha parte do éxito do proxecto dependerá da súa aceptación por parte destes colectivos e da súa capacidade para prever e controlar os resultados da implantación da proposta de fiscalización.

²⁷ Trátase dunha medida de control para evitar facturacións por entregas de bens ou prestacións de servizos inexistentes, deducibles para quen recibe a factura e sen consecuencias para quen a emite.

²⁸ O requisito que o Regulamento do IRPF establece para que estas actividades non efectúen pagamentos fraccionados é que no ano natural anterior cando menos o 70% dos ingresos da actividade fose obxecto de retención ou ingreso a conta. No caso de inicio de novas actividades, tense en conta a porcentaxe de ingresos que fose obxecto de retención ou ingreso a conta durante o período a que se refire o pagamento fraccionado.

²⁹ En caso de que non se contemplara regulamentariamente a posibilidade de exonerar as actividades micolóxicas da obriga de efectuar pagamentos fraccionados, deberían aplicar un 2% ao rendemento neto calculado de acordo co esquema liquidatorio do réxime de EO xeral. Para estes efectos, consideraríanse como datos base os existentes ao inicio do correspondente período impositivo.

Pero, aínda así, é de esperar que a valoración fiscal de calquera tipo de renda atope sempre resistencia, polo que a medida económica debería ir acompañada dun proceso secuencial de fases previas á súa implantación, que poderían ser as seguintes. En primeiro lugar, vincular o incentivo negativo da imposición, que supón gravar a comercialización de produtos fúnxicos, co incentivo positivo de asegurar a conservación e a sostibilidade do recurso. En segundo lugar, e dada a escasa organización administrativa que caracteriza a actividade, establecer un método de determinación da renda gravable de fácil aplicación e implantación tanto para o recolledor como para a Administración. En terceiro lugar, determinar un rendemento obxectivo da actividade que permita someter a renda a un baixo gravame para minimizar o seu custo económico e evitar, deste modo, a fraude fiscal. En cuarto lugar, unha aplicación gradual da imposición que permita valorar e/ou detectar as posibles disfuncións que podería provocar. En quinto lugar, proporcionarlles información aos axentes económicos implicados, tanto antes como despois da aplicación do imposto á actividade e, por último, unha estreita colaboración entre as autoridades fiscais e ambientais.

En calquera caso, toda proposta de regulación fiscal debería ter en conta o desenvolvemento normativo ao que están obrigadas as comunidades autónomas segundo o RD 30/2009, de 16 de xaneiro, do Ministerio da Presidencia, polo que se regulan as condicións sanitarias para a comercialización de cogomelos silvestres, normativa adaptada aos Regulamentos (CE) nº 178/2002 e nº 852/2004 do Parlamento Europeo e do Consello. Segundo esta normativa, entre outros requisitos, os adquirentes –as empresas transformadoras e comercializadoras e os establecementos que venden directamente ao consumidor– deben ter a xustificación documental da identidade dos recolletores vendedores. A partir de aquí quedaría resolta a cuestión tributaria máis urxente: a xustificación das compras polas empresas e establecementos comercializadores. Ademais, e no caso que nos ocupa, publicouse recentemente a Ley de montes de Castilla y León (Ley 3/2009, de 6 de abril) á que deberán seguir os correspondentes desenvolvementos regulamentarios que, seguramente, organizarán aspectos da actividade micolóxica nesta Comunidade.

Por último, dependendo do enfoque xurídico consensuado polas comunidades autónomas, as solucións poderían ser diferentes á proposta nesta investigación. Por un lado, cabería a posibilidade de considerar a recolección de fungos silvestres para a súa comercialización como unha actividade agrícola, susceptible de tributación baixo a modalidade de EO agraria. Neste caso, podería simplificarse o método de cálculo do rendemento neto aplicándolle ao volume de vendas os coeficientes que se estimen para a súa posta en práctica. Por outro lado, xa se darían as condicións para poder sincronizar o réxime de estimación obxectiva co tratamento do imposto sobre o valor engadido, que podería integrarse no réxime especial da agricultura, gandería e pesca cun tipo reducido de compensación. Unha vez que esta situación se produza, poderán darse as condicións para propoñer novas liñas de investigación baseadas na simulación dos efectos destas propostas sobre a rendibilidade econó-

mico-fiscal da actividade de venda de cogomelos silvestres e a súa comparación cos resultados obtidos neste artigo.

ANEXO

CÁLCULO DO ÍNDICE DE VOLUME DE PRODUCCIÓN PARA OS EFECTOS DE DETERMINAR O RENDEMENTO ANUAL POR UNIDADE DE MÓDULO ANTES DE AMORTIZACIÓN NO RÉXIME DE EO XERAL

O índice “volumen de produción” pretende recoller o beneficio neto medio que obtería un recolleedor comercial habitual, sen atender á súa procedencia, se determinara o rendemento da actividade no IRPF de acordo coa modalidade de EDS. O valor asignado ao índice é froito da transformación dos datos que se recollen na táboa 7.

Táboa 7.- Cálculo do rendemento neto medio por temporada (RNPT) en función do tipo de recolleedor (comerciais habituais) (en euros)

TIPO DE RECOLLEDOR	%	INGRESOS MEDIOS TEMPORADA	GASTOS MEDIOS TEMPORADA	RNPT	5% DO RNPT	RNPT EDS
Local	40,3	5.145,24	10,00	5.135,24	256,76	4.878,48
Provincial	35,4	5.712,38	196,09	5.516,29	275,81	5.240,48
Foráneo	24,1	7.636,39	698,42	6.937,95	346,90	6.591,09

FONTE: Elaboración propia.

Na primeira columna preséntanse os tipos de recolleedores que apanhan cogomelos en zonas reguladas –nas que se paga permiso de recolección– en función de se atopan empaquetados nelas, no resto da provincia de Soria ou fóra desta.

Na segunda columna da táboa 7 recóllese a porcentaxe do total das vendas que efectúa cada tipo de recolleedor habitual, calculado en función dos datos proporcionados pola Asociación MYAS de permisos expedidos en zonas reguladas nas campañas dos anos 2006 e 2007, así como aqueles datos que proceden da enquisa telefónica.

Na terceira columna desta táboa 7 aparecen as vendas medias de cada tipo de recolleedor, que se calcularon como o produto dos rendementos diarios de recolección, os prezos de venda a pé de monte e o número de xornadas de recolección. Os rendementos diarios de recolección proceden da enquisa telefónica realizada á poboación local, a partir da que se extrapolan os datos provinciais e os foráneos en función da recolección hipotética diaria que sería necesaria para ser considerados vendedores habituais de acordo co criterio seleccionado. Polo que respecta ao número de xornadas de recolección, este depende negativamente da distancia. Así, as dos locais proceden da mencionada enquisa, as dos provinciais débense ás enquisas realizadas aos cidadáns de Soria capital no ano 2006, e as dos foráneos proveñen das mostraxes realizadas polo *Departamento de Investigación y Experiencias Forestales de Valonsadero* da *Junta de Castilla y León* entre os anos 1995 e 2005. Con respecto aos prezos de venda, tamén se deben á enquisa telefónica, de tal maneira que se utilizaron os mesmos para os tres colectivos, xa que todos venden a pé de monte.

Na cuarta columna da táboa 7 recóllense os datos de gastos derivados da recolección, calculados como media dos desembolsos realizados polos pagamentos de permiso e de combustible. Os datos para os primeiros proceden da Asociación MYAS de permisos expedidos en zonas reguladas nas campañas dos anos 2006 e 2007, segundo a procedencia, mentres que os segundos se calcularon como produto da media da distancia percorrida por cada

colectivo ao lugar de recolección polo gasto medio por quilómetro dun vehículo medio. A distancia percorrida asúmese que é desprezable para os locais; para o caso dos provinciais, calcúlase como media desde Soria capital ata as zonas reguladas; e para os foráneos calcúlase como media das distancias percorridas segundo as procedencias estimadas coas mostraxes realizadas polo *Departamento de Investigación y Experiencias Forestales de Valonsadero* da *Junta de Castilla y León* entre os anos 1995 e 2005. O gasto por quilómetro asúmese que é o mesmo para estes dous colectivos, calculándose como media ponderada en función das características do parque automobilístico español e dos prezos dos distintos combustibles durante a década 1995-2005, segundo os datos proporcionados polo Ministerio de Industria.

Nas tres últimas columnas da táboa 7 calcúlase o rendemento neto medio por temporada como a diferenza das columnas terceira e cuarta, os gastos de difícil xustificación e as provisiones non deducibles como un 5%, segundo establece a norma e o rendemento neto medio en EDS como diferenza entrambas as dúas.

Para determinar as vendas medias ponderadas para o conxunto de recolletores comerciais habituais, calcúlase a media ponderada dos ingresos cos datos da segunda e da terceira columnas, o que proporciona un valor de 5.949,07 euros. Así, o rendemento neto medio ponderado no réxime de EDS para o conxunto de recolletores comerciais habituais calcúlase da mesma forma, utilizando as columnas segunda e sétima, proporcionando un valor de 5.421,19 euros, ou o que declararíase como rendemento neto de media un recolleedor en EDS sen atender á súa procedencia. Por último, o índice de “volumen de produción” calcúlase dividindo o rendemento neto medio ponderado, calculado na fase 2, entre as vendas medias ponderadas que se derivan da fase 1. O valor resultante representa a porcentaxe de vendas que os recolletores comerciais habituais deben declarar como rendemento da actividade, de acordo coa normativa vixente en materia de IRPF, e que representaría en termo medio ponderado o 0,91 das vendas.

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.