



Revisión normativa del marco tributario vigente

Acción A8: Definición de un marco legal adaptado para el aprovechamiento de los PFMN y para la mejora de su sostenibilidad social

Financiado por:



IMFOREST cuenta con el apoyo de la Fundación Biodiversidad del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITECO) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), financiado por la Unión Europea - NextGenerationEU.



Este informe ha sido elaborado por COSE en el marco del proyecto IMFOREST – Impulso a la bioeconomía forestal a través del desarrollo, la innovación y la gestión sostenible de los recursos forestales no madereros, con la colaboración de los socios del proyecto. Acción A8 - Resultado R8.2

Título del material: Revisión normativa del marco tributario vigente

Autoría: COSE

Referencia a financiación: Imforest cuenta con el apoyo de la Fundación Biodiversidad del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITECO) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), financiado por la Unión Europea - NextGenerationEU.

Año: 2025

Este material se distribuye bajo la licencia CC BY 4.0. Para ver una copia de esta licencia, visita

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>



VICEPRESIDENCIA
TERCERA DEL GOBIERNO
MINISTERIO
PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA
Y EL RETO DEMOGRÁFICO



Plan de Recuperación,
Transformación
y Resiliencia



Financiado por
la Unión Europea
NextGenerationEU

Índice

REVISIÓN NORMATIVA DEL MARCO TRIBUTARIO VIGENTE	2
1. OBJETO Y PLANTEAMIENTO GENERAL.....	3
2. MARCO NORMATIVO APLICABLE.....	3
2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	3
2.2. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	3
2.3. Doctrina administrativa	3
3. PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA EN LOS PFNM	4
3.1. Dificultad en la calificación de las rentas.....	4
3.2. Irregularidad de los ingresos.....	4
3.3. Inversiones a largo plazo.....	4
3.4. Falta de homogeneidad administrativa	5
3.5. Desajuste con el modelo productivo PFNM	5
4. ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CALIFICACIÓN DE RENTAS.....	5
4.1. Actividad económica vs ganancia patrimonial	5
4.2. Aplicación a los PFNM.....	5
4.3. Insuficiencia del marco actual	6
5. PROPUESTA DE CRITERIOS DE CALIFICACIÓN	6
5.1. Ganancia patrimonial.....	6
5.2. Actividad económica.....	6
5.3. Situaciones intermedias.....	6
6. TRATAMIENTO DE LOS INGRESOS IRREGULARES	7
7. TRATAMIENTO DE LAS INVERSIONES	7
8. PROPUESTAS NORMATIVAS.....	7
8.1. Clarificación de la calificación de rentas.....	7
8.2. Adaptación a ingresos irregulares	7
8.3. Tratamiento de inversiones a largo plazo.....	7
8.4. Impulso de la economía social.....	7
8.5. Coordinación con Seguridad Social.....	7
9. CONCLUSIÓN.....	8
ANEXO I	8



FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA COMPLEMENTARIA.....	8
1. LEY DEL IRPF.....	8
◆ Artículo 27 LIRPF.....	8
◆ Artículo 33 LIRPF.....	8
2. CONSULTAS VINCULANTES AEAT	8
3. DOCTRINA SECTORIAL.....	8
4. INVERSIÓN A LARGO PLAZO	9
5. CONCLUSIÓN DEL ANEXO	9

REVISIÓN NORMATIVA DEL MARCO TRIBUTARIO VIGENTE

(setas, trufas, piñón, castaña, corcho, resina y PAM)



IMFOREST cuenta con el apoyo de la Fundación Biodiversidad del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITECO) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), financiado por la Unión Europea - NextGenerationEU.

1. OBJETO Y PLANTEAMIENTO GENERAL

El presente informe tiene por objeto analizar el marco tributario aplicable a las actividades vinculadas a los productos forestales no madereros (PFNM), en particular: setas, trufas, piñón, castaña, corcho, resina y plantas aromáticas y medicinales (PAM), desde la perspectiva de su adecuación a la realidad productiva del sector.

A diferencia de lo observado en el ámbito de la Seguridad Social, el marco tributario presenta un mayor grado de desarrollo normativo. No obstante, subsisten importantes problemas interpretativos y de adaptación, especialmente en relación con:

- la **calificación de las rentas** (ganancia patrimonial vs actividad económica);
- el tratamiento de los **ingresos irregulares o estacionales**;
- la imputación de **gastos e inversiones en actividades de largo plazo**;
- y la falta de criterios homogéneos en la aplicación administrativa.

2. MARCO NORMATIVO APLICABLE

2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El IRPF constituye el principal instrumento tributario aplicable a los operadores PFNM, siendo relevantes:

- **Ley 35/2006, del IRPF:**
 - art. 27 → definición de actividad económica
 - art. 33 → ganancias y pérdidas patrimoniales
- Reglamentos de desarrollo e instrucciones de la AEAT.

2.2. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

En materia de IVA resultan aplicables:

- **Ley 37/1992, del IVA**
- Especialmente:
 - régimen general
 - régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP)

2.3. Doctrina administrativa

Las consultas vinculantes de la AEAT han configurado un cuerpo interpretativo relevante en relación con:

- la recolección de productos naturales;
- la existencia o no de actividad económica;
- y la aplicación del IVA (incluyendo inversión del sujeto pasivo).



3. PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA EN LOS PFNM

3.1. Dificultad en la calificación de las rentas

Uno de los principales problemas radica en determinar si los ingresos derivados de PFNM deben calificarse como:

- **ganancias patrimoniales, o**
- **rendimientos de actividades económicas.**

Esta cuestión es especialmente compleja en actividades como:

- recolección de setas
- trufa silvestre
- PAM recolectadas

donde:

- no siempre existe organización de medios;
- ni continuidad en la actividad.

3.2. Irregularidad de los ingresos

Los PFNM se caracterizan por:

- ingresos concentrados en campañas;
- dependencia del clima;
- ausencia de rendimientos en determinados años.

➤ Esto genera dificultades en:

- la imputación temporal de ingresos;
- los pagos fraccionados;
- la planificación fiscal.

3.3. Inversiones a largo plazo

En actividades como la truficultura o determinadas plantaciones de PAM:

- el periodo improductivo puede extenderse durante años;
- los retornos se producen a largo plazo.

➤ Problemas:





- deducibilidad de gastos sin ingresos;
- inicio de la actividad económica;
- amortización de inversiones.

3.4. Falta de homogeneidad administrativa

Se detectan diferencias en la interpretación por parte de la AEAT en aspectos como:

- calificación de ingresos;
- aplicación de regímenes especiales;
- consideración de actividades ocasionales.

3.5. Desajuste con el modelo productivo PFNM

Tal y como se ha puesto de manifiesto en la literatura sectorial, el sistema fiscal está diseñado para actividades:

- continuas;
- previsibles;
- con ingresos regulares.

➤ Este modelo no se corresponde con la realidad de los PFNM.

4. ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CALIFICACIÓN DE RENTAS

4.1. Actividad económica vs ganancia patrimonial

El art. 27 de la Ley del IRPF define actividad económica como aquella que:

implica la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos.

Por su parte, el art. 33 establece que:

son ganancias patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio que no tengan la consideración de rendimientos.

4.2. Aplicación a los PFNM

En el ámbito de los PFNM:



Plan de Recuperación,
Transformación
y Resiliencia



Financiado por
la Unión Europea
NextGenerationEU



- la recolección ocasional de recursos naturales: puede encajar en el concepto de ganancia patrimonial;
- mientras que la actividad organizada y reiterada: constituye actividad económica.

Este criterio ha sido reiterado en consultas vinculantes de la AEAT

4.3. Insuficiencia del marco actual

No obstante, esta distinción presenta dificultades:

- no existen criterios objetivos claros;
- la interpretación depende del caso concreto;
- no se adapta a actividades intermedias.

5. PROPUESTA DE CRITERIOS DE CALIFICACIÓN

Se propone la adopción de criterios claros y homogéneos:

5.1. Ganancia patrimonial

Cuando concurra:

- ausencia de organización de medios;
- carácter esporádico;
- ausencia de reiteración;
- finalidad no claramente empresarial.

5.2. Actividad económica

Cuando exista:

- reiteración en el tiempo;
- organización mínima de medios;
- orientación al mercado.

5.3. Situaciones intermedias

Se propone reconocer expresamente situaciones mixtas, propias de los PFNM.



Plan de Recuperación,
Transformación
y Resiliencia



Financiado por
la Unión Europea
NextGenerationEU



6. TRATAMIENTO DE LOS INGRESOS IRREGULARES

Se propone:

- adaptar los mecanismos de imputación temporal;
- flexibilizar pagos fraccionados;
- reconocer la estacionalidad como elemento estructural.

7. TRATAMIENTO DE LAS INVERSIONES

Se propone:

- reconocer la fase improductiva como parte de la actividad económica;
- permitir la deducción de gastos desde el inicio;
- adaptar los sistemas de amortización.

8. PROPUESTAS NORMATIVAS

8.1. Clarificación de la calificación de rentas

Mediante criterios específicos para PFNM.

8.2. Adaptación a ingresos irregulares

Reconocimiento normativo de la estacionalidad.

8.3. Tratamiento de inversiones a largo plazo

Especialmente en trufa y PAM.

8.4. Impulso de la economía social

- cooperativas
- agrupaciones

8.5. Coordinación con Seguridad Social

Alinear criterios de:

- actividad económica





- habitualidad

9. CONCLUSIÓN

El marco tributario, aun siendo más desarrollado que el de la Seguridad Social, presenta limitaciones relevantes en su adaptación a los PFNM, siendo necesario avanzar hacia un modelo:

- más claro;
- más coherente;
- y más adaptado a la realidad productiva del sector.

ANEXO I FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA COMPLEMENTARIA

1. LEY DEL IRPF

◆ Artículo 27 LIRPF

Define actividad económica como:

ordenación por cuenta propia de medios de producción.

- clave para PFNM.

◆ Artículo 33 LIRPF

Define ganancias patrimoniales.

- base para recolectores ocasionales.

2. CONSULTAS VINCULANTES AEAT

Las consultas vinculantes han establecido:

- recolección ocasional → ganancia patrimonial
- actividad reiterada → actividad económica

- coherente con PFNM.

3. DOCTRINA SECTORIAL

Se ha señalado que:





la falta de adaptación del sistema fiscal favorece la economía informal y dificulta la estructuración del sector.

4. INVERSIÓN A LARGO PLAZO

En truficultura:

- producción a partir de 8–10 años
- exige adaptación fiscal.

5. CONCLUSIÓN DEL ANEXO

El marco fiscal:

- permite encajar los PFNM,
- pero no lo hace de forma clara ni homogénea,
- lo que justifica la necesidad de clarificación normativa.