

INFORME N.º 000075-2025-SUNAT/340000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas aduaneras

LUGAR : Callao, 31 de mayo de 2025

I. MATERIA:

Se consulta si la destrucción de mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de la Zona Especial de Desarrollo-ZED, debe efectuarse previa autorización de la SUNAT; y de ser así, qué sanción correspondería aplicar a la Administración de la ZED que hubiera realizado la destrucción de dichas mercancías sin haber solicitado previamente dicha autorización.

II. BASE LEGAL:

- Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N.º 1053. En adelante, LGA.
- Ley que modifica disposiciones sobre las zonas especiales de desarrollo para facilitar sus inversiones, Ley N.º 30777.
- Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley emitidas con relación a los CETICOS, aprobado por Decreto Supremo N.º 112-97-EF. En adelante, TUO de la ZED.
- Reglamento de las Zonas Especiales de Desarrollo, aprobado por Decreto Supremo N.º 005-2019-MINCETUR. En adelante, Reglamento de la ZED.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF. En adelante, TUO del CT.
- Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N.º 418-2019-EF. En adelante, Tabla de sanciones.
- Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N.º 28008.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. En adelante, TUO de la LIR.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 122-94-EF. En adelante, Reglamento de la LIR.
- Procedimiento general "Zonas especiales de desarrollo" DESPA-PG.22 (versión 2), aprobado por Resolución de Superintendencia N.º 000031-2022/SUNAT. En adelante, DESPA-PG.22.

III. ANÁLISIS:

1. **¿La destrucción de mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de la ZED, debe ser efectuada previa autorización de la SUNAT?**

En principio, se debe indicar que el artículo 2 del TUO de la ZED dispuso la creación de los centros de exportación, transformación, industria, comercialización y servicios (CETICOS), actualmente denominados ZED, para la prestación de servicios de reparación, reacondicionamiento de mercancías, modificaciones, mezcla, envasado, maquila, transformación, perfeccionamiento activo, entre otros.

A la vez, el artículo 4 del TUO de la ZED y el artículo 3 del Reglamento de la ZED señalan que las ZED son áreas geográficas debidamente delimitadas que constituyen punto de llegada y tienen la condición de zona primaria aduanera de trato especial destinada a simplificar y mejorar las condiciones aplicables a las operaciones de ingreso, permanencia y salida de mercancías nacionales, nacionalizadas o del exterior, hacia o desde las ZED, así como para la realización de las actividades permitidas en dichos recintos.

En ese contexto, se consulta si la destrucción de mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de una ZED, debe ser efectuada previa autorización de la SUNAT.

Al respecto, cabe relevar que el numeral 23.5 del artículo 23 del Reglamento de la ZED dispone que las mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial de origen nacional, nacionalizado o extranjero pueden ser destruidos o inutilizados por la Administración de la ZED, **previa autorización de la SUNAT** y en coordinación con los sectores competentes.

En concordancia con el Reglamento de la ZED, el inciso b) del numeral 1 del literal H de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.22 señala que es obligación de la Administración de la ZED solicitar autorización de la Administración Aduanera para la destrucción o inutilización de las mermas, residuos, desperdicios o subproductos.

En suma, de conformidad con lo expresamente señalado en las normas antes citadas, la Administración de la ZED puede efectuar la destrucción de las mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, previa autorización de la Administración Aduanera; no habiéndose previsto supuesto de excepción alguno para que la destrucción o inutilización de este tipo de mercancías pueda realizarse antes de haberse obtenido la indicada autorización.

Por otro lado, se colige de la consulta, que la Administración de la ZED Paíta viene presentando expedientes ante la Intendencia de Aduana de Paíta, a través de los cuales comunica la destrucción de mercancías consistentes en mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, denominándolas “desmedros”, amparándose en lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37 del TUO de la LIR y el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

Al respecto, se observa que el inciso f) del artículo 37 del TUO de la LIR comprende entre los gastos deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría a las “mermas” y “desmedros” ⁽¹⁾; por su parte, el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR precisa para la deducción de los desmedros, lo siguiente:

“(…)”

¹ Para la citada deducción de las rentas de tercera categoría, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR señala que se entiende por “merma” y “desmedro” lo siguiente:

“(…)”

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

“(…)”

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, **siempre que el acto de destrucción se comuniqué previamente a la SUNAT** en un plazo no menor de dos (2) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.
(...)"

Como se aprecia, las normas previstas para el Impuesto a la Renta y el Reglamento de la ZED estarían regulando de manera distinta el procedimiento de destrucción de mercancías consistentes en mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, toda vez que -según se indica- para las normas del Impuesto a la Renta bastaría cursar una comunicación previa a la SUNAT informando que se va a efectuar la destrucción de este tipo de mercancías, calificadas por la Administración de la ZED como "desmedros"; mientras que el Reglamento de la ZED exige obtener la autorización de la SUNAT antes de proceder a la destrucción de dichas mercancías.

En tal sentido, nos encontramos frente a un problema de aplicación de la "norma apropiada", cuya solución debe encontrarse utilizando el criterio de especialidad previsto para la resolución de antinomias, que se fundamenta en el principio de especialidad², y que según lo ha señalado la Corte Suprema, "establece una **regla de preferencia de la norma especial sobre la norma general, porque su supuesto de hecho se ajusta más al hecho concreto**"³.

Según refiere la Corte Suprema, "La justificación la encontramos en que la norma específica es más apta para regular lo específico y además porque es la que mejor responde a la voluntad del legislador, ello es así, porque **si el mismo legislador dicta dos normas, una general y otra especial, y un mismo supuesto de la vida real cae hipotéticamente entre ambas, es porque el legislador quiso dar preferente aplicación a la norma especial**, pues de otro modo no tendría sentido su promulgación" (énfasis agregado).

En el supuesto en consulta, se evidencia que lo señalado en el tercer párrafo del artículo 21 del Reglamento de la LIR antes comentado, tiene por finalidad **regular las deducciones admisibles para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría**, por lo que lo establecido respecto a la destrucción de "desmedros" aplica con carácter general para la determinación del impuesto a la renta.

Por otro lado, el Reglamento de la ZED constituye norma especial que regula el ingreso, permanencia y salida de mercancías a esa zona de tratamiento tributario especial, por lo que en aplicación del criterio y principio de especialidad, lo dispuesto en el numeral 23.5 de su artículo 23 respecto al requisito de autorización previa para la destrucción de las mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial en la ZED, prima sobre lo dispuesto con carácter general en el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21 del TUO de la LIR, para efectos del impuesto a la renta.

Por lo expuesto, con relación a la presente consulta se concluye que, de conformidad con el numeral 23.5 de su artículo 23 del Reglamento de la ZED, la Administración de la ZED requiere de la autorización previa de la SUNAT para la destrucción de mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de la ZED, medida que busca asegurar el control y trazabilidad de las mercancías que ingresan con exoneración al pago de tributos a esa zona de tratamiento tributario especial.

² Según el Marcial Rubio Correa el principio de especialidad supone que "La disposición específica prima sobre la general, lo que quiere decir que si dos normas con rango de ley establecen disposiciones contradictorias o alternativas pero una es aplicable a un espectro más general de situaciones y otra a un espectro más restringido primará esta sobre aquella en su campo específico". Rubio Correa, Marcial. El Sistema Jurídico. Fondo Editorial de la PUCP. 201 1 pág. 137.

³ Así lo ha establecido la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N° 11415-2013 Lima (consultada en la página web del Poder Judicial).

2. ¿Qué sanción correspondería aplicar a la Administración de la ZED que hubiera realizado la destrucción de mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de la ZED, sin haber solicitado previamente la autorización de la SUNAT?

De acuerdo con lo señalado en el numeral 1 de este informe, en estricta aplicación de lo dispuesto en el numeral 23.5 del artículo 23 del Reglamento de la ZED y el inciso b) del numeral 1 del literal H de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.22, la Administración de la ZED se encuentra obligada a solicitar autorización previa de la SUNAT para proceder a la destrucción o inutilización de las mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial de origen nacional, nacionalizado o extranjero, resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de la ZED.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 188 de la LGA que consagra el principio de legalidad⁴ y tipicidad en materia de sanciones⁵, para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previamente previsto como tal en una norma con rango de ley, encontrándose proscrita la aplicación de sanciones por interpretación extensiva de la norma.

En tal sentido, para verificar si en el supuesto en consulta corresponde aplicar sanción, se debe corroborar si la acción de la Administración de la ZED de destruir las mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial sin la previa autorización de la SUNAT, se subsume en el tipo legal de alguna de las infracciones establecidas en la LGA, y que de conformidad con su artículo 191 se individualizan y especifican en la Tabla de sanciones, que desarrolla las particularidades para su aplicación.

Al respecto cabe indicar, que de conformidad con el artículo 16 de la LGA, la Administración de la ZED⁶ tiene condición de operador interviniente⁷, por lo que corresponde verificar las infracciones que se tipifican en la LGA para este tipo de operador, identificándose las que se analizan a continuación:

⁴ En aplicación del **principio de legalidad**, el ejercicio del poder del Estado se encuentra subordinado a las leyes, lo que impide que pueda atribuirse la comisión de una infracción y aplicarse una sanción si estas no han sido previamente contempladas en la ley. A mérito del **principio de tipicidad**, debe existir plena identidad entre las acciones u omisiones cometidas por el sujeto y las conductas tipificadas como infracción, de tal forma que los hechos materiales puedan subsumirse en la fórmula legalmente establecida, sin admitir interpretación extensiva o analógica.

⁵ Estos principios también han sido recogidos en las Normas IV y VIII del Título Preliminar del TUO de la CT. Así lo establecen:

“NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

(...)

d) Definir las infracciones y establecer sanciones; (...).”

“NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá (...) establecerse sanciones (...) ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. (...).”

⁶ De conformidad con los literales a, y d del numeral 2.1 del artículo 2 del Reglamento de la ZED, se entiende por:

“(…)

a. **Administración de la ZED:** Al operador privado o la Junta de Administración que ejerce la administración de la ZED.

(…)

d. **Operador privado:** Persona jurídica de derecho privado autorizado y supervisado por MINCETUR para construir, desarrollar, administrar, gestionar y mantener el buen funcionamiento de las Zonas Especiales de Desarrollo ZED.

(…)”

⁷ De acuerdo con el artículo 16 de la LGA es operador interviniente “(...) el importador, exportador, beneficiario de los regímenes aduaneros, pasajero, administrador o concesionario de las instalaciones portuarias, aeroportuarias o terminales terrestres internacionales, operador de base fija, laboratorio, proveedor de precinto, y en general cualquier persona natural o jurídica interviniente en un régimen o trámite aduanero, o en una operación relacionada a aquellos⁷, que no sea operador de comercio exterior.”

Al respecto, se precisa en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1433, que modificó la LGA, que la calificación de operador interviniente “incluirla igualmente a (...) **los usuarios o explotadores de zonas francas o de excepción**⁷ (...) entre otros.”, por lo que considerando que la Administración de la ZED es el operador privado o la junta de Administración que ejerce la administración de la ZED, este constituye un operador interviniente para efectos de la LGA.

2.1 Inciso i) del artículo 198 de la LGA

El inciso i) del artículo 198 de la LGA tipifica como infracción la acción del operador interviniente de “Entregar, recibir, retirar, vender, **disponer**, trasladar, destinar a otro fin, transferir, o permitir el uso por terceros **de las mercancías**, de manera diferente a lo establecido legalmente **o sin contar con la debida autorización de la Administración Aduanera**⁸, según corresponda”

La mencionada infracción es desarrollada bajo el código de infracción P33 de la Tabla de sanciones, que individualiza al infractor, especifica el supuesto de infracción y fija la cuantía de la sanción, en la siguiente forma:

II. INFRACCIONES DE LOS OPERADORES INTERVINIENTES

(...)

D) Control aduanero:

Cód.	Supuesto de Infracción	Ref.	Sanción	Infractor
P33	Cuando se entregue o disponga la mercancía del punto de llegada, sin que se haya otorgado el levante, autorizado su salida ⁹ o en caso se encuentre con una acción de control extraordinaria pendiente de culminación.	Art. 198 Incisos a) e i)	Equivalente al valor FOB, determinado por la autoridad aduanera, hasta un máximo de 30 UIT	Administrador o concesionario de las instalaciones portuarias, aeroportuarias o terminales terrestres internacionales.

En tal sentido, para que se configure el código de infracción P33, se requiere que se cumplan las siguientes condiciones en forma concurrente:

- Que se produzca la entrega o disposición de la mercancía en el punto de llegada.
- Que el acto de disposición de la mercancía se produzca antes que:
 - Se haya otorgado el levante, o
 - Se haya autorizado la salida de las mercancías, o
 - Se culmine con la acción de control extraordinaria adoptada sobre la misma.
- Que haya sido ejecutado por el administrador o concesionario de las instalaciones portuarias, aeroportuarias o terminales terrestres internacionales.

Como se observa, si bien la destrucción o inutilización de las mermas, residuos, desperdicios o subproducto sin valor comercial resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de la ZED, cumplen con la primera condición para la configuración de la citada infracción debido a que constituyen actos de disposición realizados en zona primaria aduanera¹⁰, se evidencia que las demás condiciones exigidas para ese fin no se cumplen, toda vez que no se trata de un supuesto de disposición que requiera de levante aduanero o de autorización de salida de la ZED, ni la Administración de la ZED califica como administrador o concesionario de las instalaciones portuarias, aeroportuarias o terminales terrestres internacionales.

En tal sentido, el supuesto en consulta no se subsume en el supuesto de infracción sancionable que se especifica bajo el código de infracción P33 de la Tabla de sanciones, por lo que la sanción prevista para dicho código no le resulta aplicable, ya que no resulta legalmente factible sancionar vía interpretación extensiva de sus alcances, de conformidad con los principios de legalidad y tipicidad antes comentados.

⁸ Énfasis añadido.

⁹ Énfasis añadido.

¹⁰ De acuerdo con el artículo 4 del TUO de la ZED y el artículo 3 del Reglamento de la ZED, esta tiene la consideración de zona primaria aduanera.



2.2 Inciso a) del artículo 200 de la LGA

El inciso a) del artículo 200 de la LGA y el código de infracción CO1 de la Tabla de sanciones, establecen la sanción de comiso cuando:

IV. INFRACCIONES SANCIONABLES CON COMISO

(...)

Cód.	Supuesto de Infracción	Ref.	Sanción
CO1	Dispongan de las mercancías ubicadas en los locales considerados como zona primaria o en los locales del importador, según corresponda, sin contar con el levante o sin que se haya dejado sin efecto la medida preventiva dispuesta por la autoridad aduanera, según corresponda.	Art. 200 Inciso a)	COMISO

En tal sentido, para que se configure el código de infracción CO1, se requiere que se cumplan en forma concurrente las siguientes condiciones:

- a. Que se disponga de mercancía ubicada en un lugar considerado como zona primaria.
- b. Que el acto de disposición de la mercancía se produzca antes que:
 - b.1. Se haya otorgado el levante, o
 - b.2. Se haya dejado sin efecto la medida preventiva dispuesta por la Autoridad Aduanera.

En ese sentido, si bien el supuesto en consulta cumple la primera condición, resulta claro que no se cumple con la segunda, debido a que el acto de disposición adoptado por la Administración de la ZED no requiere de levante aduanero, sino más bien de una autorización de destrucción emitida por la SUNAT, no planteándose en la consulta la existencia de algún tipo de medida preventiva, por lo que siendo que no es legalmente posible sancionar por interpretación extensiva de la norma, se concluye que el código de infracción CO1 tampoco resulta aplicable.

Por lo expuesto, puede concluirse que al no verificarse plena identidad entre la acción de la Administración de la ZED de destruir o inutilizar mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, sin contar con la previa autorización de la SUNAT y las conductas e infractores que se especifican en los códigos de infracción P33 y CO1 de la Tabla de sanciones, se concluye que bajo la normatividad vigente el supuesto planteado como consulta no resulta sancionable.

De otro lado, cabe agregar que, a juicio de esta Intendencia Nacional, no resulta procedente subsumir los hechos materia de esta consulta dentro del tipo legal previsto en el literal d) del artículo 1 de la Ley de los Delitos Aduaneros¹¹, como una hipótesis del delito de contrabando, en la medida que la **autorización previa** que no habría solicitado o conseguido la Administración de la ZED **es para la destrucción**, no para el retiro de mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos **sin valor comercial**, resultantes de las actividades desarrolladas por los usuarios en el interior de la ZED, lo que no guarda relación con lo establecido en el tipo penal antes mencionado, que exige para la **configuración de este delito**, que la **mercancía con valor comercial** que se encuentra en zona primaria, haya sido **extraída, consumida, dispuesta o utilizada**, sin contar con autorización para su retiro de dicho lugar¹²; salvo que de las circunstancias

¹¹ "Artículo 1. Contrabando

Comete delito de contrabando y es reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa, **siempre que el valor de las mercancías sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias**, el que: (...)

d) Extrae, consume, dispone o utiliza las mercancías que se encuentran en la zona primaria delimitada por la Ley General de Aduanas, sin que la Administración Aduanera haya otorgado el levante o autorizado el retiro, según corresponda." Énfasis añadido.

¹² El mismo razonamiento aplica para el caso de las infracciones previstas en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley de los Delitos Aduaneros, que establece que "Constituyen infracción administrativa los casos comprendidos en los artículos 1,



que rodeen el caso en particular, se tenga evidencias de que estas si tenían valor comercial y fueron dispuestas dolosamente en alguna de las formas señaladas en el tipo legal del delito, cuestión que tendría que ser evaluada con relación al caso en concreto.

V. CONCLUSIONES:

Por las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. La Administración de la ZED tiene la obligación de solicitar la previa autorización de la Administración Aduanera para destruir o inutilizar mercancías calificadas como mermas, residuos, desperdicios o subproductos sin valor comercial, previa autorización de la Administración Aduanera, conforme a lo dispuesto en el numeral 23.5 del artículo 23 del Reglamento de la ZED y el inciso b) del numeral 1 del literal H de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.22.
2. En el marco de la LGA y la Tabla de sanciones vigente, el incumplimiento de la obligación reglamentaria antes aludida no resulta pasible de sanción, en la medida que no se encuentra expresamente prevista como infracción aplicable al Administrador de la ZED.



IVAN GENARO
LEDESMA VILCHEZ
GERENTE
31/05/2025 08:45:14

FNM/ILV/jlv
CA026-2025