



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

las reversiones que indica el recurrente haber realizado como producto del método de "reversión automática" en los ejercicios anteriores al que es materia de reparo.

2. Costo de alquiler y reparación de equipos no sustentado

Que del Anexo N° 2 del valor emitido (folio 747) y de los numerales 4 a 16 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 620/vuelta a 623/vuelta), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 2 694 560,00 correspondiente al costo de alquiler y reparación de equipos, al considerar que dichos servicios forman parte de las obligaciones a que se comprometieron dentro del consorcio las consorciadas, y, por lo que no tiene sustento que el recurrente (esto es, el consorcio) deduzca dicho costo, consignando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el recurrente sostiene que los documentos presentados durante el procedimiento de fiscalización sustentan que el consorcio requirió de sus consorciadas, y Sucursal del Perú, los servicios de alquiler de maquinaria y reparación de equipos, en ese sentido, los documentos de constitución del consorcio y desarrollo del proyecto

sustentan que la voluntad de las consorciadas fue alquilar sus equipos al consorcio y que no existe una prohibición para que ellas no actuaran como proveedores del consorcio del que forman parte, siendo que dichos servicios no constituyen parte de sus obligaciones asumidas como partes consorciadas.

Que precisa que en el Memorándum de Entendimiento, que regula los lineamientos fundamentales para la participación conjunta de las partes en la licitación de la obra, se evidencia la voluntad de las consorciadas de alquilar sus equipos al consorcio, lo que fue recogido en el contrato de locación de servicios suscrito entre las consorciadas con el consorcio, lo cual no puede ser desconocido por la Administración por el hecho que estos contratos no hubiesen sido suscritos en el plazo de 30 días calendarios de la suscripción del Reglamento Interno del Consorcio, como se acordó en su cláusula 6.5.

Que añade que en el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial, las consorciadas acordaron que sus integrantes y se encargaban de la ejecución de las actividades necesarias para el desarrollo del Tramo II de la obra, siendo que estas empresas suscribieron el Contrato de Consorcio para la realización de las actividades de ejecución de la obra –dentro de las cuales no se encontraban los servicios reparados– y además fueron contratadas como proveedoras por el consorcio por los servicios reparados; así, pues, lo regulado en dicho acuerdo y el Reglamento Interno del Consorcio solo es aplicable a las actividades del, no a los servicios prestados directamente por estas empresas, las cuales se regulan por los contratos de arrendamiento y los Convenios de Arrendamiento de Equipos, suscritos con el (el recurrente), al tratarse de una obligación independiente asumida por el consorcio de forma independiente a las obligaciones asumidas por las consorciadas, actuando incluso en el cobro de estos servicios como terceros ajenos al consorcio; alude que la Administración no puede cuestionar los acuerdos de ejecución del proyecto, dado que ello afecta su libertad contractual; asimismo, no puede exigírsele acreditar que los servicios facturados no se encontraban dentro de los alcances establecidos contractualmente para la ejecución de la obra, pues ello es probar un hecho negativo, lo que es materialmente imposible, dado que dichos hechos nunca existieron, siendo que la exigencia de la Administración constituye una prueba diabólica. Expresa que lo que se debe probar son hechos positivos, esto es, que contrató a sus consorciadas como proveedores independientes, tan es así que aquellas han reconocido estos ingresos como renta neta gravada con el Impuesto a la Renta y no como dividendos no gravados. Menciona que por ello, la asignación de bienes y servicios efectuada a favor del consorcio como obligación principal no limitó a las consorciadas a acordar brindar servicios distintos a los de la obligación principal del consorcio, por lo que en este caso no hubo una asignación de servicios, sino una prestación de servicios por parte de las consorciadas al consorcio.

Que refiere que ninguno de los documentos presentados contiene una cláusula que indique que los servicios reparados formasen parte de las actividades a desarrollar por las consorciadas ni que debiesen ser valorizadas según el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades, presumiendo ello la Administración; además, la contratación *back to back* realizada por el consorcio no impide que las partes lleven sus relaciones comerciales de forma distinta a la pactada con



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de éste, así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Que por su parte, el artículo 21 del referido Código Tributario establece que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Que el inciso k) y último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son contribuyentes del impuesto las personas jurídicas, considerándose como tales, entre otros, a los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Que el artículo 15 de la aludida ley dispone que las personas jurídicas seguirán siendo sujetos del impuesto hasta el momento en que se extingan.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 5 del reglamento de la citada ley, aprobado mediante el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece que los contribuyentes del impuesto a que se refiere el artículo 14 de la ley, en caso se encuentren domiciliados en el país, deben tributar por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera.

Que conforme con las normas antes glosadas, el contrato de consorcio es un tipo de contrato asociativo que no implica la creación de una persona jurídica distinta y separada de las contratantes, pues constituye un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de este, así como los derechos que corresponden a cada una de las partes con el propósito de obtener un beneficio económico; siendo que, en virtud a la autonomía del derecho tributario, la Ley del Impuesto a la Renta les atribuye capacidad tributaria para efecto de dicho impuesto, titular de derechos y obligaciones tributarias teniendo la calidad de persona jurídica, para efectos tributarios, en el supuesto de llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, como es el caso del recurrente.

Que en los numerales 4 a 16 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folio 614), se aprecia el detalle del reparo al costo por S/ 2 694 560,00, relacionado con las Facturas Nº 105-0199, 105-0204 y 105-0205 emitidas por y las Facturas Nº 101-1077, 101-1125, 101-1126, 101-1227, 101-1215, 101-1228, 101-1281, 101-1343, 101-1486 y 101-1506 emitidas por , por los servicios de alquiler de equipos y reparación de equipos dañados, a favor del recurrente (folios 195/vuelta, 201/vuelta, 211/vuelta, 215/vuelta, 219/vuelta, 231/vuelta, 236 y 243/vuelta⁵).

Que las mencionadas facturas se encuentran relacionadas con los Convenios de Arrendamiento de Equipos suscritos por el recurrente, como arrendatario, y sus consorciadas como arrendadoras (folios 245 a 264), en cuyas cláusulas primeras, sobre el objeto de los convenios, se acordó que para la ejecución de obras en el , vinculada con la Construcción y Mejoramiento de la carretera , que le fuera adjudicada por concurso público al recurrente, las arrendadoras arrendarían diversos equipos, según lo requerido por el arrendatario. En sus cláusulas terceras, relacionadas con las tarifas del servicio, se precisó que las tarifas de los convenios comprendían los costos de reparación y mantenimiento de los equipos.

Que con relación a los acuerdos previos entre las partes consorciadas del recurrente, se advierte que en el Memorándum de Entendimiento de 7 de febrero de 2013 (folios 286 a 290), suscritos por y , integrantes del consorcio recurrente, se reguló la participación en la Licitación Pública Nº 021-2012MTC/200, convocada por el Proveedor Especial de Infraestructura de Transporte Nacional- PROVIAS, para la ejecución de la obra , en cuya clausula segunda las partes se comprometen a suscribir un contrato de consorcio y de obtener la

⁵ Así como en los archivos PDF Punto 3.15 F0015-000204 pdf, Punto 3.16 F0015-000205 pdf, Punto 3.14 F101-00001125 pdf, Punto 3.17 F101-00001126 pdf y Punto 3.19 F101-00001215 pdf, contenidos en los discos magnéticos (folio 684).



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

PROVIAS; asimismo, la Administración no identificó las supuestas duplicidades por las cuales estos servicios debieron ser excluidos de las valorizaciones por tramos. Aduce que los contratos de arrendamiento de equipos y reparación suscritos por y con el consorcio, las valorizaciones y pagos de los servicios evidencian la prestación del servicio por parte de dichas empresas, por lo que corresponde al consorcio reconocer como costo estos servicios.

Que por su parte, la Administración señala que, de acuerdo con la Escritura de Constitución del Consorcio, el Reglamento del Consorcio, y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades, los integrantes del consorcio, y se obligaron a proveerse de materiales, herramientas, equipos y personal para la ejecución del Tramo II que les fue asignado de la obra, en ese sentido, el alquiler y reparación de equipos son de cargo de cada una de las consorciadas, por lo que no corresponde que el recurrente asuma estos conceptos como parte del costo de sus actividades, en tanto estos ya se encuentran inmersos en la participación de las aludidas consorciadas en la ejecución del mencionado tramo. Asimismo, precisó que en ninguno de estos documentos se estableció una política de uso de equipos para arrendar de las consorciadas ni que se hubiese pactado contratar a estas consorciadas como proveedores del referido servicio, siendo que los compromisos de las consorciadas para la ejecución del mencionado Tramo II se plasman en las valorizaciones que comprenden los gastos y costos en los que incurren las consorciadas para dicho fin, como maquinarias, equipos, entre otros, hasta su terminación y entrega.

Que mediante los numerales 6 a 18 del punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 629 y 630/vuelta), se advierte que la Administración señaló que del Contrato de Consorcio, Reglamento Interno del Consorcio y Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades del Consorcio, proporcionados con relación a las provisiones por servicios de alquiler y reparación de equipos, se tiene que los integrantes del consorcio tienen un porcentaje de participación en el consorcio que representa su participación en los activos, obligaciones, ingresos y gastos resultantes de la ejecución del tramo de la obra asignada, y para ello cada uno de las consorciadas se obligó a proveerse de todos los materiales, herramientas, equipos y personal para la ejecución de su tramo, así como asumir la responsabilidad y gastos para la reparación de los bienes, por lo que respecto al alquiler y reparación de equipos, al ser de cargo de cada una de las consorciadas, no corresponde que sean asumidos por el recurrente como parte del costo de sus actividades, encontrándose ya inmersas en la participación de cada una de las consorciadas en la ejecución del tramo asignado.

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó un escrito de 9 de marzo de 2021 (folios 111 a 113/vuelta), en el que expuso que la participación de las consorciadas en el consorcio define el alcance de su responsabilidad en la ejecución de la obra, siendo que y, asumiendo en conjunto la realización de actividades en el Tramo II de la obra, según el Acuerdo de Asignación, gestionan las actividades del referido tramo, encargándose de conseguir materiales y servicios necesarios para la ejecución de la obra, pero ello no significa que asuman estos costos como suyos, dado que ninguna de ellas califica como contribuyente de los resultados generados por la construcción del proyecto, sino el consorcio (el recurrente), sujeto independiente a sus partes, quien ejecuta el proyecto ante PROVIAS, siendo que el porcentaje de participación en el consorcio definió únicamente la responsabilidad de las consorciadas en la ejecución de la obra, mas no la distribución de los costos, los cuales deben realizarse en base al criterio de correlación de ingreso – costo, lo contrario, implica desconocer la condición de persona jurídica del consorcio con contabilidad independiente para efectos del Impuesto a la Renta, condición independiente a la de sus partes.

Que en los numerales 4 a 16 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 620/vuelta a 623/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente, y reiteró que de la documentación proporcionada, y, debían procurarse de todo lo necesario para la ejecución del Tramo II que les fue asignado, entre los que se encontraban los equipos, siendo que el avance de los trabajos es reconocido en las valorizaciones que las consorciadas deben emitir para ser reconocidas en las valorizaciones consolidadas que el consorcio remite al cliente PROVIAS, pasando a formar parte del costo que el consorcio finalmente declara en el ejercicio gravable. Agregó, que el recurrente no sustentó que los servicios de alquiler y reparación de equipos correspondan a actividades que no se enmarquen en los alcances establecidos contractualmente para la ejecución de la obra en el tramo asignado, sino que se tratan de actividades a desarrollar por las



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

consorciadas, de acuerdo con lo establecido contractualmente, por lo que observó los cargos efectuados en las cuentas 63410, 63540 y 63560 por los mencionados servicios por el importe de S/ 2 694 559,68.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 661), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó al recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes señalada, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó un escrito de 25 de junio de 2021 (folios 392 a 399), en el que indicó que la intención contractual de las partes del consorcio fue que y actuarían como proveedores del servicio de alquiler y mantenimiento de equipos, lo que se reflejó con la firma de los contratos de locación de servicios, emisión de valorizaciones, facturas y cobro de las consorciadas como proveedores del consorcio, no resultando suficiente para desconocer esta realidad el hecho que los contratos de arrendamiento no hubieran sido firmados en el plazo previsto en el Memorándum de Entendimiento, al no exigírsele legalmente tal formalidad.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 653 a 655), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente, y señaló que ninguno de los documentos presentados establece la obligación de arrendar equipos, sino que las partes se obligan a proveerse de los recursos necesarios para la ejecución del tramo asignado de la obra, y a facturar su contribución al consorcio, la que no puede ser diferente a la que le corresponde ni ser considerada como un subcontrato de la obra; que las consorciadas y formaron el con el fin de ejecutar actividades en el Tramo II de la obra; los contratos de arrendamiento de equipos presentados por el recurrente no son adendas, ni anexos al contrato de consorcio o al reglamento interno, tampoco señalan sustituirlos ni han sido elevados a escritura pública, por lo que no constituyen sustento de los cargos efectuados por el alquiler y reparación de equipos. En ese sentido, mantuvo la observación por los servicios de alquiler y mantenimiento de equipos por S/ 2 694 559,68.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la controversia consiste en determinar si los costos de alquiler y reparación de equipos que fueron facturados al recurrente por sus consorciadas y se encuentran sustentados o no, toda vez que estos servicios estarían relacionados con actividades propias del consorcio a cuya ejecución se comprometieron dichas consorciadas, y, en ese sentido, aquellos servicios facturados no podrían ser deducidos como costos por el recurrente.

Que conforme con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Agrega dicho artículo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro.

Que el artículo 445 de la citada ley establece que el contrato de consorcio es aquel por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía; que corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido; y que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

Que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico sin que exista *affectio societatis*. Dicha característica ha sido recogida por la ley, la cual dispone que este contrato no implica la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

buena pro de la obra, suscribirían el contrato de ejecución de obras con PROVIAS. En su cláusula 6.4, a su vez, acordaron la suscripción del Reglamento Interno del Consorcio en un plazo máximo de 30 días calendario a partir de que la buena pro quede firme, el que incluiría los lineamientos de los procedimientos de gestión, administración, contabilidad, finanzas, asesoría legal, documentación, costos, política de remuneraciones, organigrama y todas las obligaciones y derechos, nivel de detalle, de cada una de las partes en el marco del consorcio; suscribiendo dentro del mencionado plazo la política de equipos, la que definiría los equipos y montos a pagar por el alquiler de aquellos que pertenecen a las partes, dando preferencia a los que aporten las partes. En su cláusula 6.5 convinieron que en un plazo de 30 días calendarios siguientes a la celebración del contrato, suscribirían contratos de prestación de servicios técnicos, contratos de arrendamiento de equipos (siempre que sea favorable a las partes), elaborados en base a la política de uso de equipos contenida en el Reglamento Interno del Consorcio.

Que en el Contrato de Constitución del Consorcio de 27 de marzo de 2013 (folios 268/vuelta a 273), suscrito por las mencionadas consorciadas, en el numeral 2.3 de su cláusula segunda, relacionada con el porcentaje de participación en el consorcio, se acordó los siguientes porcentajes:

del 40%, del 40% y del 20%, precisando que esto representaba *“la participación de las empresas conformantes del CONSORCIO en los activos, obligaciones, ingresos y gastos que resulten de la ejecución de la OBRA. Del mismo modo, dicho porcentaje regirá para efectos de ejecución de la obra, aportes, contribuciones, responsabilidades y garantías que sean exigidas por PROVIAS NACIONAL, de acuerdo al contrato de Obra y/o legislación vigente aplicable a la licitación y, en general, para todo aquello derivado de la Licitación, salvo acuerdo expreso en contrario de las PARTES”*.

Que en el Reglamento Interno de Consorcio de 19 de abril de 2013 (folios 279 a 285), suscrito por las mencionadas consorciadas, en su cláusula segunda se acordó que las partes debían ***“proveerse de todos los materiales, herramientas, equipos y personal especializado para la correcta ejecución de su tramo de acuerdo con todos los requisitos técnicos y legales establecidos en el Contrato Principal y las normas que resulten aplicables”***. En el numeral 2.5 de la mencionada cláusula, relacionada con la forma de ejecución de la obra, las partes acordaron que la obra será ejecutada por el Consorcio conforme a lo previsto en el Contrato de Obra y Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio

Que en el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio de 19 de abril de 2013 (folios 274 a 278), suscrito por las mencionadas partes, se acordó en el numeral 2.2 de la cláusula segunda que la manera más eficiente de ejecutar la obra, era asignarla a sus consorciadas por tramos; así, a las consorciadas y se les asignó la ejecución del Tramo II en el cual se llevarían a cabo determinadas actividades, pudiéndose alcanzar como máximo referencial el equivalente a su participación del 80% en el consorcio; en ese sentido, se ***“obligan a ejecutar actividades respecto del tramo indicado, y de ser el caso sus modificaciones, asumiendo ambas en la relación interna frente a todas las obligaciones, responsabilidades, resultados de su gestión y administración sobre dicho tramo, razón por la cual ambas de manera solidaria se obligan a mantener a indemne de cualquier evento, contingencias discrepancia, daño, perjuicio o de responsabilidades de cualquier naturaleza que se generen en dicho tramo. Para efectos de este documento, y serán consideradas como una sola parte y se pondrán de acuerdo en la forma de ejecución de su respectivo tramo, por lo que su participación porcentual en la ejecución de la OBRA será considerada como a 80%, respecto del cual únicamente tendrán participación y***. En el numeral 2.3 de la referida cláusula, se establece que: ***“para efectos de cumplir con sus obligaciones tributarias aplicables cada parte deberá facturar su contribución al Consorcio, dejando constancia que dicha facturación no podrá ser en ningún caso diferente a la participación que les corresponde y en el mismo sentido no podrá ser considerado un subcontrato de la obra”***. En la cláusula cuarta, relacionada con las valorizaciones del consorcio, las partes acordaron que cada una de ellas debía efectuar valorizaciones por tramo, las cuales serían consolidadas en una Valorización Consolidada⁶, a efecto de que el Fideicomiso asigne a cada parte el monto que le corresponda en relación con los fondos necesarios para la correcta ejecución de sus tramos, lo que incluye el pago de las valorizaciones, de adelantos y de adelantos de material.

⁶ El resaltado es agregado.



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

Que en el Acuerdo de Asignación de Labores dentro del Consorcio Vial de 20 de mayo de 2013 (folios 266/vuelta a 267), suscrito por el Consorcio y el Consorcio Vial para la ejecución del referido Tramo II, en su cláusula tercera, sobre la asignación dineraria para la ejecución de la obra, las partes acordaron que las contraprestaciones por las asignaciones o contribuciones corresponden a los precios unitarios a ser valorizados por el Consorcio, los cuales se encuentran contenidos en la oferta presentada por el Consorcio a PROVIAS.

Que de la documentación antes detallada se advierte que, con relación a las actividades propias del consorcio recurrente que se encargaron y comprometieron a realizar sus integrantes, las obligaciones de las partes consorciadas serían establecidas en el Reglamento Interno del Consorcio, y, además, se acordó que podrían celebrarse contratos con la finalidad de que sus integrantes le prestasen al consorcio, entre otros, servicios de arrendamiento de equipos, que se elaborarían sobre la base de la política de uso de equipos que suscribirían, según el acuerdo previo a la constitución del consorcio contenido en el Memorándum de Entendimiento.

Que no obstante, en los actuados no obra la referida política de uso de equipos, habiendo reconocido el recurrente que dicha política no fue celebrada.

Que a su vez, se aprecia que en el Contrato de Constitución del Consorcio se estableció una participación del 80% en el consorcio por parte de las consorciadas y , el cual regiría para efectos de la ejecución de la obra, aportes, entre otras, mientras que, en el Reglamento Interno del Consorcio se acordó expresamente que: "(...) las partes se proveerían de todos los materiales, herramientas, **equipos** y personal especializado para la correcta ejecución de su tramo", esto es, se pactó como obligación de las partes integrantes el proveerse de todo lo necesario para la correcta ejecución del tramo de la obra que le fuese asignado, siendo del caso precisar que la obra sería ejecutada con arreglo al contrato de obra suscrito con PROVIAS y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial

Que en el mencionado Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial no solo se convino asignar a las mencionadas consorciadas como ejecutoras del Tramo II de la obra, lo cual equivalía al 80% de la participación en el consorcio, y por ello asumían todas las obligaciones y responsabilidades en cuanto a la ejecución de dicho tramo, como se había indicado en el Reglamento Interno del Consorcio, lo que implicaba la provisión de equipos, entre otros, para la correcta ejecución del tramo de la obra asignado, sino que estas consorciadas, además, debían efectuar las valorizaciones por la ejecución del tramo de la obra que les fue asignado, las cuales serían consolidadas posteriormente en una Valorización Consolidada que el consorcio emitiría a PROVIAS, y, en ese sentido, cada consorciada debía facturar su contribución al consorcio, el que incluía todos los costos y gastos necesarios para tal ejecución.

Que de lo expuesto se tiene que las consorciadas y , –quienes emitieron las facturas reparadas por los servicios de alquiler y reparación de equipos al consorcio recurrente– se encontraban obligadas a ejecutar el Tramo II de la obra, de acuerdo con el Contrato de Constitución del Consorcio, el Reglamento Interno de Consorcio y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial antes glosados, lo que implicaba a su vez, según los mismos documentos, la obligación de proveerse de los equipos necesarios para su ejecución, esto es, el alquiler y mantenimiento de equipos, emitiendo por ello las valorizaciones por la ejecución del tramo de dicha obra al consorcio y a su vez facturando dicha contribución realizada al consorcio, lo que incluía los costos por los servicios en cuestión, por lo que no correspondía que mediante los Convenios de Arrendamiento de Equipos que suscribieran con el recurrente y las facturas emitidas en base a estos convenios, el recurrente asumiera, además, como costo los desembolsos realizados con relación a estos convenios.

Que en ese sentido, los mencionados servicios de alquiler y reparación de equipos facturados en forma independiente por las consorciadas y no pueden ser asumidos como costo por el recurrente, debido a que estos forman parte de la participación de las referidas consorciadas en la ejecución del tramo que les fue asignado. Por lo tanto, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que contrario a lo señalado por el recurrente, los servicios materia de reparo constituyeron parte de las obligaciones asumidas por las consorciadas frente al consorcio recurrente, de acuerdo con el Contrato de



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

Constitución del Consorcio, el Reglamento Interno de Consorcio y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial, como se indicó anteriormente, y si bien, en principio, en el Memorando de Entendimiento, suscrito antes de la constitución del consorcio, se previó como posibilidad la suscripción de contratos de arrendamiento de equipos entre las consorciadas y el consorcio, ello estaría sujeto a la suscripción de una política de uso de equipos, lo cual no se efectuó, sino que, por el contrario, a través de los mencionados documentos se convino en que serían las consorciadas quienes asumirían la ejecución de los tramos de la obra, proveyéndose para ello, entre otros, de los equipos necesarios para tal fin. En ese sentido, carece de sustento lo afirmado por el recurrente en cuanto a que la Administración presume que los servicios reparados formaron parte de las actividades a desarrollar por las consorciadas, toda vez que de acuerdo con los documentos antes mencionados ese fue el acuerdo al que arribaron los integrantes del consorcio.

Que sobre lo señalado por el recurrente con relación a que la asignación de actividades para la realización de la obra fue convenida en el Reglamento Interno de Consorcio y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial solo para el caso del, por lo que no le resulta aplicable a las consorciadas y, las cuales se regulan por los convenios de arrendamiento suscritos con el consorcio, siendo una obligación independiente; corresponde precisar que la asignación de actividades propias del consorcio se realizó entre sus integrantes, esto es, y, por lo que lo pactado en tal documento les resulta de aplicación a ambas consorciadas, y por ello asumían entre otros la obligación de ejecutar el Tramo II de la obra. Por ende, no resulta amparable lo alegado en el sentido que ante los servicios reparados nos encontramos frente a una prestación de servicios y no ante una asignación de servicios por parte de las consorciadas a favor del consorcio, toda vez que conforme se ha concluido, de acuerdo con los documentos proporcionados por el recurrente se tiene que las consorciadas asumieron la ejecución del tramo de la obra que les fue asignado, emitiendo por ello valorizaciones y facturando por tal motivo su contribución al consorcio.

Que cabe señalar que la Administración no ha cuestionado la celebración de los mencionados contratos de arrendamiento y mantenimiento de equipos, sino que de la interpretación conjunta de toda la documentación obrante en autos considera que los desembolsos realizados por el recurrente relacionados con estos contratos no pueden ser asumidos como sus costos, debido a que los mismos eran de cargo de las mencionadas consorciadas quienes los trasladaban a su vez al consorcio mediante las valorizaciones que realizaban y eran facturadas a aquel; en consecuencia, no se encuentra acreditado que se hubiera afectado o vulnerado la libertad contractual del recurrente.

Que en relación con lo sostenido por el recurrente respecto a que la Administración le habría exigido acreditar un hecho negativo, como acreditar que los servicios facturados no se encontraban dentro de los alcances establecidos contractualmente para la ejecución de la obra, lo que constituye la exigencia de una prueba diabólica; es preciso mencionar que en el caso de autos, como se advierte, es la Administración quien con sustento en la documentación proporcionada por el recurrente concluyó que los mencionados servicios necesarios para la ejecución del Tramo II de la obra serían asumidos por las consorciadas, siendo que de tener opinión en contrario el recurrente, debía proporcionar los medios probatorios que desvirtuaran lo sostenido por la Administración, por lo que no se advierte que se le hubiere exigido al recurrente probar un hecho negativo.

Que respecto a que la Administración no habría identificado las supuestas duplicidades por las cuales estos servicios debieron excluirse de las valorizaciones por tramos; cabe señalar que la Administración no ha sustentado el reparo materia de análisis en duplicidades, sino en que los servicios prestados por las consorciadas al consorcio por concepto de arrendamiento y mantenimiento de equipos no podían ser asumidos por el consorcio, dado que estos se relacionan con las actividades propias del consorcio que fueron asumidas por las mencionadas consorciadas según lo acordado por los integrantes de aquel.

Que en cuanto a la nulidad formulada por el recurrente, cabe señalar que no se advierte vulneración al debido procedimiento durante la fiscalización, siendo que las discrepancias con relación al sentido de la valoración de los medios probatorios no constituyen una causal de nulidad o una vulneración al debido procedimiento.