

## Comentarios Legislativos

### **BREVES NOTAS SOBRE EL TRATAMIENTO DADO POR LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS A LA ASISTENCIA TÉCNICA Y LOS SERVICIOS TECNOLÓGICOS UTILIZADOS EN EL PAÍS**

Oswaldo Anzola

*Profesor de Legislación Fiscal  
e Impuesto sobre la Renta  
Universidad Católica Andrés Bello*

Hasta el año 1978, la asistencia técnica prestada desde el exterior, aun cuando fuese usada por el receptor en función productora de renta en Venezuela, no era gravable para el suplidor, por cuanto su enriquecimiento era considerado extraterritorial, ya que se originaba en actividades realizadas en el exterior. La Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 1º de julio de 1978 modifica la situación anterior, pues en su artículo 4 señala que un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, cuando alguna de las causas que lo originan ocurre dentro del territorio nacional, enumera tales causas y, a continuación, hace un añadido ajeno a toda técnica legislativa y dice: "así como las remuneraciones, honorarios o pagos, análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país".

Esta redacción y su desarrollo posterior en el Decreto N° 476 de fecha 31 de diciembre de 1979, deja establecido de manera muy clara que no será la actividad desarrollada por el suplidor de la asistencia la que determina la territorialidad de la renta a los fines del gravamen; por el contrario, será el fin al cual sea destinada esa asistencia por el receptor, lo que determine si el suplidor está o no realizando una actividad en Venezuela y, por lo tanto, deberá o no pagar Impuesto sobre la Renta en el país. En otras palabras, la territorialidad de la actividad para el suplidor de la asistencia depende de la voluntad del receptor, pues si éste la usa en el país de la manera que luego veremos, se considera que el suplidor está realizando una actividad territorial y por lo tanto gravable, pero si el receptor recibe la asistencia, y no la utiliza en Venezuela o mientras no la destine a los fines que luego veremos, el suplidor no estará realizando una actividad gravable en Venezuela. Ahora bien, tan pronto como el receptor decida su uso en el país de la manera prevista en el Decreto N° 476, el suplidor pasará a realizar una actividad territorial sujeta a Impuesto sobre la Renta. Creemos que esta manera de consagrar la territorialidad, se divorcia totalmente de la certeza jurídica tanto para el suplidor de la asistencia, como para el Fisco Nacional.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 56, establece una distinción entre: "asistencia técnica" y "servicios tecnológicos", así como entre: "asistencia técnica o servicios tecnológicos suministrados desde el exterior y utilizados en el país o cedidos a terceros" y "asistencia técnica o servicios tecnológicos suministrados y utilizados en Venezuela", estableciendo un tratamiento impositivo con características propias para cada uno de esos supuestos, por lo que debemos proceder, antes que nada, a tratar de clarificar los conceptos de *Asistencia Técnica* y *Servicios Tecnológicos*, para luego indicar el tratamiento impositivo dado a cada uno de ellos por la Ley de Impuesto sobre la Renta y disposiciones reglamentarias, de acuerdo a las distintas situaciones que puedan presentarse.

## ASISTENCIA TECNICA

El Decreto Nº 476 de fecha 31 de diciembre de 1979 en su artículo 2, señala que: "A los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se entiende por asistencia técnica el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones, películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, *destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o a la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta*".

La definición transcrita coloca como nota característica de la asistencia técnica, a los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el hecho de que el bien, corporal o incorporal, suministrado por el suplidor de la asistencia técnica, debe ser destinado por el receptor de la misma, a la elaboración de una obra, producto o prestación de un servicio *para la venta*, lo cual supone como elemento esencial de la asistencia técnica, que ella se aplique a un bien o servicio, que en definitiva será destinado a ser adquirido por un tercero, y se puede afirmar, que para que haya asistencia técnica, a los fines fiscales, debe existir siempre una relación en la cual intervendrán tres personas, colocándose en primer lugar, aquella que destinará a la venta la obra, el producto o el servicio; en segundo lugar, aquella cuya asistencia es contratada por la primera para poder llevar a efecto de la manera más satisfactoria posible la elaboración de la obra, el producto o la prestación del servicio y, en tercer lugar, el posible adquirente de la obra, el producto o el servicio.

Este concepto que aparece tan claro en la primera parte de este artículo 2, parece complicarse cuando el mismo artículo detalla lo que comprende la asistencia técnica, ya que señala: "El suministro de la asistencia en referencia podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle, entendiéndose como:

1. Servicios de ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad.

2. Investigación y desarrollo de proyectos: la elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorio; los servicios de explotación; y la planificación o programación técnica de unidades productoras.

3. Asesoría y consultoría: la tramitación de compras externas, la representación, el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades de éstas".

Sin embargo, creemos que los párrafos transcritos señalan que la asistencia técnica, siempre dentro de la misma idea antes indicada, puede darse de dos formas distintas. A fin de clarificar lo anterior, tomemos uno cualquiera de los conceptos enumerados en el Decreto que se analiza: "*La elaboración y ejecución de programas pilotos*".

Forma "A": Una empresa, que llamaremos "X", dedicada a la actividad agrícola, contrata con otra que llamaremos "Y", la elaboración y ejecución de un programa piloto, para el mejor desarrollo de un determinado tipo de siembra. "Y" a su vez contrata con otra empresa, asesoramiento técnico para cumplir su obligación frente a "X". En este ejemplo, "Y" recibe asistencia técnica y ella a su vez, vende sus servicios a "X".

Forma "B": En este supuesto la empresa "X" contrata directamente la asistencia técnica para los mismos fines que en la forma "A", de manera que el resultado

de la sentencia se refleja en la posibilidad de mejorar la producción y venta de un determinado tipo de bienes, independientemente de que tal hecho se produzca o no; lo cierto es que el fin para el cual fue contratada la asistencia fue ese. En este caso la asistencia técnica la recibe directamente la empresa dedicada a la actividad agrícola.

En conclusión de todo lo anterior, tenemos que la asistencia técnica a los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, supone tal y como dijéramos antes, que se presta para que el receptor la destine a la elaboración de una obra, de un producto o a la prestación de un servicio *para los fines de venta*.

Obsérvese que se dice "*finés de venta*", lo cual implica de manera muy clara, que la venta puede producirse o no, pero que la intención de quien solicitó la asistencia, fue destinarla al fin antes indicado.

### SERVICIOS TECNOLOGICOS

La definición aparece dada en el artículo 3 del Decreto N° 476.

"A los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se entiende por servicios tecnológicos la concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamientos, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamiento".

De acuerdo con esta definición estaremos en presencia de servicios tecnológicos, cada vez que se produzca el resultado del esfuerzo inventivo del ingenio humano, bien que tal resultado esté patentado o no, pero que pueda serlo conforme a las disposiciones de la Ley de la materia.

La definición que da el Decreto que se analiza, supone por lo tanto, la existencia de un propietario de la patente o del bien patentable, que cede su servicio, uso y explotación a una tercera; esa cesión es lo que constituye el *Servicio Tecnológico*.

### INGRESOS QUE SE EXCLUYEN DE LOS CONCEPTOS ANTERIORES

#### 1. *Los ingresos que se obtengan en razón de actividades docentes*

Creemos que esta exclusión se está refiriendo a aquellos ingresos que se obtengan por la actividad de enseñar en general, en la medida en que ella no esté directamente dirigida a la elaboración de una obra o producto para fines de venta, o a la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta, pues en este caso estaríamos en presencia de asistencia técnica en los términos a que se refiere el Decreto N° 476 en su artículo 2. Deberá pues examinarse en cada caso concreto el resultado de la actividad del instructor, para determinar si estamos o no en presencia de una actividad netamente docente o de una asistencia técnica. Esta diferencia es necesario hacerla, pues la asistencia técnica, en muchas de sus manifestaciones, lleva implícita una actividad docente por parte del suplidor.

Tratándose de una actividad docente, su forma de tributar conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, será la que corresponde al libre ejercicio de profesiones no comerciales. De manera que si se trata de una persona natural no residente fiscalmente en el país, su renta neta será el 90% del monto pagado o abonado en cuenta, y esa renta neta está sujeta a un impuesto de tasa proporcional del 30% retenible en la fuente. Si se trata de una persona jurídica no domiciliada en el país, la renta neta está constituida por el 90% del monto de lo pagado o abonado en cuenta, sujeto a retención conforme a la tarifa N° 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior es así en la medida de que se trate de una actividad docente realizada en el país, pues si la actividad en cuestión se realiza fuera de Venezuela, ella

será extraterritorial y por lo tanto no será gravable con el Impuesto sobre la Renta en Venezuela.

Si la actividad docente se realiza por una persona natural residente fiscalmente en Venezuela, o una persona jurídica domiciliada en el país, el enriquecimiento neto se calcula conforme a las reglas ordinarias para su determinación y se le aplica la tarifa Nº 1 o Nº 2, según el caso.

## 2. *Inversiones en activos fijos*

El aparte único del artículo 4 del Decreto Nº 476, indica que se excluyen de los conceptos de asistencia técnica y servicios tecnológicos, las inversiones en activos fijos o en otros bienes que no estén destinados para la venta.

Creemos que la redacción de este aparte es bastante confusa, pues en realidad lo que se quiere excluir de los conceptos en cuestión, no es la inversión en activos fijos o en otros bienes no destinados a la venta. Lo que se ha querido excluir, de este tratamiento impositivo especial, es el ingreso que obtenga una persona que desde el exterior preste "asistencia técnica o servicios tecnológicos", para que el receptor de tal asistencia o servicio adquiera, produzca o instale un bien que no va a estar destinado a la venta y que por lo tanto, constituye un activo de carácter permanente.

Esta exclusión funciona solamente cuando la asistencia técnica o el servicio tecnológico se le presta directamente a quien va a ser propietario del activo permanente, pero no cuando éste contrate con un tercero su construcción, adquisición, instalación o producción, quien en definitiva estaría vendiendo una obra o servicio, y ese tercero contrata a su vez asistencia técnica para poder cumplir con su obligación. En este caso la relación entre el tercero y quien le presta la asistencia es independiente de la que existe entre el tercero y el futuro propietario del activo fijo o permanente. De manera pues que quien le preste asistencia técnica al tercero queda sujeto a todas las disposiciones del Decreto que se analiza.

## 3. *Reembolsos por bienes adquiridos en el exterior*

Esta exclusión se corresponde con el contenido del artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el cual se gravan los "incrementos del patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos los costos y deducciones permitidos por esta Ley". Al tratarse de un reembolso de gastos no existe incremento patrimonial para quien realizó la erogación y por lo tanto el supuesto de procedencia del tributo no se da (Hecho Generador). Se trata de un gasto realizado por cuenta de otro que no se toma en cuenta para la determinación de la base imponible.

Sin embargo, si se trata de un reembolso de gastos y además de una comisión que se cancela, por los trámites relacionados con la compra del bien en el exterior y que posteriormente será vendido en Venezuela, tendríamos que hacer una distinción, pues la parte del pago que corresponde a reembolso de gastos no sería gravable. En cambio la parte que corresponde a la tramitación sería asistencia técnica y por lo tanto gravable, ya que estaría incluida dentro del concepto de "tramitación de compras externas". "Tramite", viene del latín, "trames", "tramitis", que significa camino, paso de una a otra parte; cambio de una cosa a otra o, cada uno de los estados y diligencias que hay que recorrer en un negocio hasta su conclusión. Se trata de actuaciones que se practican ante los funcionarios competentes para cumplir con ciertos procedimientos administrativos o de otra índole. Llama la atención que se haya incluido esta actividad dentro del concepto de asistencia técnica que se analiza. Creemos que lo que se quiso decir con *la tramitación de compras externas*, fue "gestiones relacionadas con la escogencia del bien o producto en el exterior y que posteriormente será destinado a su venta en Venezuela".

4. *Los ingresos que se deriven de servicios distintos de los necesarios para la elaboración de la obra o producto o para la prestación del servicio específico a que se refiere el encabezamiento del artículo 2 del Decreto*

Se trata en este caso de una exclusión de carácter general, donde quedaría incluido cualquier servicio que se preste en el exterior, con un fin distinto de la elaboración de una obra, un producto o un servicio para su venta en Venezuela. Los ingresos que se originen de estos servicios, en principio no serían gravables en Venezuela por ser extraterritoriales.

#### BASE IMPONIBLE

El artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos a personas o comunidades que los utilicen en el país o los cedan a terceros, estarán constituidos por la cantidad representativa del porcentaje de ingresos que determine el Reglamento, cualquiera sea la modalidad de pago o su denominación, *el cual lo fijará tomando en cuenta la naturaleza o complejidad del proceso tecnológico que se aporte.*

Se consagra en esta disposición legal una renta presunta que tendrá como base, el monto de los ingresos brutos, a los cuales se les aplicará el porcentaje que establezca el Reglamento de acuerdo con la naturaleza y complejidad del proceso de que se trate. El Decreto que reglamenta este artículo, como luego veremos, fijó un porcentaje arbitrario, ignorando totalmente el mandato legal, cuando al menos ha podido establecer diferencias de acuerdo al tipo de actividad que realiza el receptor de la asistencia o el servicio, recurriendo para ello a la información que le podría suministrar la *Superintendencia de Inversiones Extranjeras*, organismo este que tiene una participación muy activa en la fijación de las regalías que se pagan por asistencia técnica, al tomar en cuenta la mayor o menor complejidad de la tecnología a ser transferida.

La segunda parte de este artículo 56, faculta al Poder Ejecutivo para que, cuando existan servicios o asistencia en parte proveniente del exterior y en parte proveniente de Venezuela y no se haya hecho discriminación alguna en el contrato sobre la parte del ingreso que corresponde a uno y otro concepto haga la determinación anterior, pero, deja muy claro que la parte del ingreso proveniente de Venezuela se gravará como una renta ordinaria, o sea, no sujeta a determinaciones presuntas, por lo que deben aplicarse las normas sobre costos y deducciones que trae la Ley para la generalidad de los casos.

#### A. *Ingresos brutos*

Para su determinación debe distinguirse según se trate de *asistencia técnica o servicios tecnológicos*, cuyo monto haya sido discriminado o no en el contrato, sin importar en este primer momento que se hayan prestado desde el exterior o desde Venezuela.

Si se trata de contratos que discriminan la parte del ingreso que corresponde a asistencia técnica y la parte que corresponde a servicios tecnológicos, será esta discriminación contractual la que se utilice para asignar los ingresos brutos pertenecientes a uno y otro concepto. De manera que el artículo 5 del Decreto N° 476, otorga a las partes contratantes el derecho a hacer esta discriminación, pero si no lo hacen, funciona la presunción legal, que señala que el 25% del ingreso corresponde a asistencia técnica y el 75% restante a servicios tecnológicos. Esta discriminación legal es totalmente arbitraria. No conocemos que ella haya sido hecha en base a estudios

serios sobre la distribución de las remuneraciones u honorarios en los contratos que prevén tanto asistencia técnica como servicios tecnológicos. La forma como quedó redactado el Decreto se presta a interpretar que la única razón que se tuvo en cuenta para hacer esta discriminación fue de carácter fiscalista, pues como luego veremos, la renta neta presunta de los servicios tecnológicos es un 20% mayor que la de la asistencia técnica, de modo que al ser mayor el ingreso bruto por este concepto se incrementa sustancialmente también la renta neta y de esta manera el impuesto a cancelar.

Una vez determinado el ingreso bruto que corresponde a uno y otro concepto, debe distribuirse ese ingreso entre servicios prestados desde el exterior, y servicios prestados desde Venezuela. A estos fines el Decreto Nº 476, nuevamente deja a las partes contratantes la posibilidad de determinar qué parte del ingreso corresponde a uno y otro concepto, pues la presunción que trae el Decreto sólo se aplica, cuando el contrato tenga un monto de ingresos global e indiscriminado, en cuyo caso se considera que el 60% corresponde a servicios prestados desde el exterior y el 40% restante corresponde a servicios prestados desde Venezuela.

De todo lo anterior, tenemos que para conocer el ingreso bruto a los fines fiscales en los contratos de asistencia técnica y servicios tecnológicos, podemos hacerlo analizando los siguientes supuestos:

#### *Primer Supuesto*

*Contrato que prevé asistencia técnica y servicios tecnológicos discriminando los montos que corresponden a uno y otro concepto*

En este caso el ingreso bruto por asistencia técnica y servicios tecnológicos será el que indica el contrato.

Dentro de este mismo supuesto tenemos que distinguir, si el contrato establece qué parte de la asistencia técnica y de los servicios tecnológicos, es proveniente del exterior y qué parte es proveniente de Venezuela. En este caso los ingresos brutos del exterior y de Venezuela, se cuantificarán de acuerdo con las reglas contractuales.

Si el contrato no establece qué parte de la asistencia técnica y de los servicios tecnológicos es proveniente del exterior y qué parte es proveniente de Venezuela, la determinación del ingreso bruto dentro de cada concepto se hará aplicando la presunción del 60% al 40% que trae el Decreto.

#### *Segundo Supuesto*

*Contrato que prevé asistencia técnica y servicios tecnológicos sin discriminar los montos que corresponden a uno y otro concepto*

En este caso, para la determinación del ingreso bruto por asistencia técnica y por servicios tecnológicos, se aplicará la presunción que trae el Decreto o sea, 75% del ingreso será en concepto de servicios tecnológicos y 25% será en concepto de asistencia técnica.

Para la determinación de la parte del ingreso dentro de uno y otro concepto proveniente del exterior o de Venezuela, se aplicarán las reglas establecidas bajo el *Primer Supuesto*.

#### *Tercer Supuesto*

*Contrato que sólo prevé asistencia técnica o servicios tecnológicos*

En este caso sólo debe determinarse la parte del ingreso proveniente del exterior y la parte proveniente de Venezuela. Si esta discriminación está prevista en el contrato, ella será la aplicable. Si no lo está, debe procederse conforme a la presunción

que trae el Decreto, o sea, 60% del ingreso se considerará proveniente del exterior y 40% proveniente de Venezuela.

#### B. Renta neta

Determinado el ingreso bruto conforme a las reglas antes señaladas, la renta neta se calculará conforme a procedimientos distintos dependiendo del origen del ingreso.

a) Si el ingreso es por asistencia técnica totalmente proveniente del exterior, o sea, asistencia técnica prestada desde el exterior y utilizada en Venezuela, la renta neta es el 30% del ingreso bruto, sin que se le puedan aplicar costos y deducciones de ninguna naturaleza pues se trata de una renta presunta, que no admite prueba en contrario.

b) Si el ingreso es por asistencia técnica en parte prestada desde el exterior y utilizada en Venezuela, y en parte prestada y utilizada desde y en el país, la renta neta correspondiente a la parte del ingreso que tiene su origen en asistencia técnica prestada desde el exterior y utilizada en Venezuela, se calculará conforme a lo señalado bajo a).

La renta neta correspondiente a la parte del ingreso que tiene su origen en asistencia técnica prestada y utilizada desde y en el país, se determinará conforme a las reglas ordinarias que trae la Ley, o sea, se aplicarán los costos y deducciones en que se haya incurrido para la obtención de ese ingreso, siempre que tales costos y deducciones sean territoriales y normales y necesarios para la producción de esa parte del ingreso.

c) Si el ingreso es por servicios tecnológicos, debe hacerse la misma distinción señalada bajo a) y b), sólo que la renta presunta será el 50% del ingreso bruto.

Es importante destacar que el Decreto da un tratamiento impositivo propio a los ingresos que se obtengan por la concesión del uso y explotación de marcas de fábrica, comercio, servicios, denominaciones comerciales, emblemas, membretes, símbolos, lemas y demás distintivos que se utilicen para identificar productos, servicios o actividades económicas y destinados a destacar propiedades o características de los mismos, pues tales ingresos aceptan los costos y las deducciones *permitidos por la Ley* para calcular la renta neta, salvo que se paguen en forma de *regalía* a beneficiarios *no domiciliados* en el país, en cuyo caso hay enriquecimiento neto presunto constituido por el 90% del ingreso obtenido por tal concepto.

#### RETENCION DEL IMPUESTO

Procede hacer la retención de Impuesto sobre la Renta, sobre la parte del enriquecimiento neto presunto, bien que éste se haya calculado sobre la base contractual o sobre la base legal, y siempre que el perceptor de la remuneración sea una persona jurídica no domiciliada en Venezuela, o una persona natural no residente en el país. Esta retención aparece consagrada en el artículo 8 del Decreto N° 476 y en el ordinal 6 y el párrafo tercero del artículo 3 del Decreto N° 2.272 de fecha 4 de julio de 1978.

No hay retención de impuesto sobre la parte de la remuneración que corresponde a servicios prestados desde Venezuela, y que por lo tanto para determinar la renta neta por lo que a ellos corresponde, debe aplicarse los costos y las deducciones establecidas en la Ley, en la medida que ellos sean procedentes.

La retención se debe llevar a efecto en el momento del pago o abono en cuenta de la remuneración correspondiente y ella tiene lugar de manera acumulativa, aplicando las tarifas N° 1 o 2, dependiendo de quién sea el sujeto pasivo perceptor de

la remuneración. Esta aplicación acumulativa de las tarifas para el cálculo de la retención, implica sumar en la oportunidad de cada pago o abono en cuenta el total de lo cancelado hasta ese momento durante el ejercicio y aplicar a tal resultado la tarifa que corresponda. Luego se resta el impuesto retenido durante tal ejercicio.

El impuesto así retenido debe ser enterado en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales dentro de la primera quincena del mes siguiente a aquel en que se hizo el pago o abono en cuenta de la remuneración u honorarios sujetos a retención.

## DIVIDENDOS

El párrafo único del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Reten, excluye del gravamen al dividendo, los que se originen de los enriquecimientos a que se refiere el encabezamiento del artículo 56 *ejusdem*, que son aquellos que se derivan de la asistencia técnica o los servicios tecnológicos prestados desde el exterior y que por lo tanto se determinan presuntivamente, de la manera que aquí se ha expuesto.

Sin embargo, el suplidor de la asistencia o del servicio, puede recibir parte de su remuneración originada en tales actividades realizadas totalmente en Venezuela, en cuyo caso, somos de la opinión que esta parte de la renta no se encuentra excluida del gravamen al dividendo, pero éste es procedente sólo en el caso de que el receptor de tal renta sea una sociedad constituida y domiciliada en el exterior o constituida en el exterior y domiciliada en Venezuela, que tenga en el país agencias, sucursales o cualquier otra unidad económica de explotación similar, permanente o temporal y a estos fines se entiende que tales sociedades tienen en el país agencias o sucursales, cuando dentro del territorio nacional y en el año gravable, hayan establecido o tengan de forma permanente o temporal algún bien mueble o inmueble productor de enriquecimientos, alguna oficina, almacén, instalación u otro sitio fijo en donde ejerzan sus actividades, con la utilización o no de empleados u obreros. Sin embargo, cuando los citados contribuyentes sólo tengan bienes muebles dentro del país, será necesario, además, que tengan en Venezuela la oficina o sitio fijo en donde ejerzan sus actividades, para que se les aplique dicho gravamen (art. 141 literal a) del Reglamento).

Si una sociedad se encuentra dentro del supuesto legal, debe proceder a calcular el impuesto que gravará el dividendo *presunto* que ella pagará a sus accionistas, para lo cual partirá de la renta neta *no presunta*, le aplicará la tarifa Nº 2 y calculará así el impuesto del ejercicio de dicha sociedad, únicamente sobre la parte de la renta neta *no presunta*, a la cual se le rebaja el monto del impuesto calculado y, al resultado se le aplica el 20% que es el porcentaje para determinar el monto del impuesto que grava el dividendo presunto. Este impuesto está sujeto a retención por la agencia o sucursal en Venezuela.

Se desea mencionar que estas notas, no hacen ninguna referencia sobre el tratamiento que esta materia tiene en la Decisión 24 del Acuerdo de Cartagena (Pacto Andino).