

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.6º - Localização das operações .
Assunto:	Regime especial do IVA das agências de viagens (REIAV; localização das operações
Processo:	27165, com despacho de 2025-01-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por (...) LDA, de NIPC (...), cumpre prestar a seguinte informação:

I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo

1. A Requerente, uma sociedade por quotas, enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade de Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "93293 - Organização de actividades de animação turística", a título principal, e diversas outras atividades a título secundário, nomeadamente, as atividades de CAE "79110 - Actividades das Agências de Viagem", "49320 - Transporte Ocasional de Passageiros em Veículos Ligeiros" e "49392 - Outros Transportes Terrestres de Passageiros Diversos, N.E."

2. Encontra-se registada no Registo Nacional dos Agentes de Animação Turística (RNAAT) com o n.º (...)/2018 e no Registo Nacional de Agências de Viagens e Turismo (RNAVT), com o n.º (...).

3. Esclarece que, desde o início da atividade que organiza eventos turísticos, nomeadamente, desde visitas a quintas e locais paradisíacos da Região do Douro. Estas visitas podem incluir, além das visitas às vinhas e às caves, provas de vinhos e/ou produtos regionais, eventos culturais e musicais, fornecimento de refeições em restaurante e/ou picnic com produtos regionais, passeios de barco, aluguer de bicicletas e comércio de produtos regionais em loja e, recentemente, serviços de transporte, concretamente, transfers de turistas.

Atividades turísticas estas onde se incluem diversos serviços prestados por terceiros e/ou alguns prestados com recurso a meios próprios da sociedade e que são faturadas aos clientes à taxa normal de IVA.

O aluguer de bicicletas a turistas é faturado à taxa de normal de iva e os serviços de transfers de turistas entre dois locais, sendo um mero transporte de passageiros, efetuados maioritariamente com recurso a autocarro alugado a terceiros e/ou com recurso a viatura própria da sociedade, com capacidade de 9 lugares, são faturados aos clientes (pessoa coletiva com sede em Portugal), à taxa reduzida de iva.

Nestes serviços não é aplicável o Regime da Margem das Agências de Viagens e Organizadores de circuitos turísticos, já que, há pelo menos um input (um serviço ou mais) que é prestado com recurso a meios próprios da sociedade, o transporte e/ou guia turístico e/ou oferta de um brinde.

4. Informa, ainda, que a partir de 2025 pretende prestar estes serviços, designadamente, a organização de eventos turísticos e os transfers de passageiros, diretamente a um operador económico, uma sociedade, proprietária de barcos que navegam no Douro, mas com sede e direção efetiva na Suíça (país não pertencente à UE) e sem possuir estabelecimento estável em Portugal, apesar de possuir um número fiscal atribuído por Portugal (NIF ...).

A organização de eventos turísticos poderá ocorrer em duas situações:

a) recolha dos turistas no cais onde o navio atraca e transporte de autocarro e/ou miniautocarro e/ou em viatura próprio de 9 lugares, propriedade da sociedade para quintas situadas na Região Demarcada do Douro e outros locais paradisíacos da mesma região; visitas a edifícios classificados de interesse nacional, público ou municipal; visitas a museus e aldeias históricas da região e visitas a miradouros, entre outros. Esses serviços serão prestados com o acompanhamento de um guia turístico que irá prestar informações úteis e importantes sobre os locais a visitar. Nessas visitas poderão realizar-se provas de degustação de vinhos, tal como pequenos lanches, essencialmente com produtos típicos da região e servidas refeições em restaurantes e ou um piquenique; ofertas de produtos e bens regionais, podendo ter a presença de grupos folclóricos e músicos tradicionais da região;

b) todos os serviços referidos na alínea a) anterior poderão ser totalmente subcontratados a terceiros, sem interferência de um qualquer meio ou recurso desta sociedade.

Quanto aos transfers de passageiros, eventualmente, irão continuar a ser realizados, traduzindo-se simplesmente na recolha destes turistas de um determinado local da Região Demarcada do Douro para outro local indicado pelo cliente, não sendo prestado qualquer outro serviço associado. Como já referido, esses serviços poderão ser efetuados com recurso a autocarro alugado a terceiros e/ou com recurso a viatura própria da sociedade, com capacidade de 9 lugares.

5. Por outro lado, pode acontecer que alguns eventos turísticos sejam prestados fora do território nacional, como por exemplo, a deslocação dos turistas, em autocarro alugado a terceiros, do cais de desembarque no rio Douro, ou outro qualquer lugar situado no Douro, para Salamanca ou Santiago de Compostela, onde um guia especializado, externo à sociedade, efetuará uma visita guiada, quer a monumentos religiosos, quer a zonas históricas, quer a outros locais, onde poderão ser prestados, ou não, serviços de restauração e hospedagem e depois, ou no próprio dia, ou no dia seguinte, regressarem de autocarro ao local de partida, em Portugal. Assim, fica evidente que todos os meios e serviços utilizados para prestar esse serviço serão subcontratados por terceiros, entidades, pessoas singulares ou coletivas, nacionais ou estrangeiras, externas a esta sociedade.

6. Pretende a sociedade adquirir um ou mais veículos exclusivamente elétricos denominados tuk-tuk até 6 lugares, em princípio não matriculados, utilizados exclusivamente para o transporte de turistas em circuito fechado, ou seja, em locais privados, nomeadamente em quintas situadas na Região Demarcada do Douro, que incluirá o condutor que também irá prestar o serviço de guia turístico.

7. Nestes termos, pretende saber o seguinte:

A. No que concerne aos serviços a iniciar em 2025, descritos no ponto 4), com o operador económico com sede e direção efetiva na Suíça e sem estabelecimento estável em Portugal, apesar de possuir o NIF (...) em Portugal, solicita-se enquadramento jurídico-tributário em sede de IVA;

B. Relativamente ao ponto 5) que também refere a faturação ao operador económico, com sede e direção efetiva na Suíça e sem estabelecimento estável em Portugal, apesar de possuir o NIF (...) em Portugal, solicita-se também enquadramento jurídico-tributário relativamente à operação tributada tal como ao enquadramento em sede do direito à dedução do IVA suportado em Espanha com esses mesmos serviços assim como da necessidade ou não do registo desta sociedade em Espanha, já que parte dos serviços irão ser prestados em território espanhol. Estima-se que a faturação desses serviços possa traduzir um valor bruto anual de cerca de 50.000,00;

C. Em relação ao ponto 6), solicita-se o enquadramento jurídico-tributário em sede de dedução do IVA na aquisição, utilização e manutenção desses veículos a serem usados exclusivamente no serviço de clientes e em locais privados, bem como o enquadramento em sede de iva no que concerne à operação tributável a prestar a clientes nacionais bem como passível de prestar a operador económico suíço, como atrás referido.

II - ANÁLISE

Ponto Prévio

8. A atribuição de um número de contribuinte especial do tipo 71xx, por parte da AT, é efetuada a entidades não residentes que apenas obtenham em território português rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro, diploma que institui o número de identificação fiscal, bem como as condições da sua atribuição, respetivos efeitos e gestão.

9. No caso, esse número especial não deve ser utilizado para outros efeitos que não a retenção na fonte, a título definitivo, sobre o IRC.

10. Nomeadamente, esse número de contribuinte especial não representa um registo em sede de IVA por parte da entidade não residente em apreço e não deve, em qualquer caso, ser utilizado para efeitos deste imposto.

Regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (REIAV)

11. O Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, estabelece as normas de determinação do imposto sobre o valor acrescentado por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos relativamente às operações (pacotes turísticos) em que atuem em nome próprio perante o cliente e façam recurso, para a realização dessas mesmas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

12. De acordo com as normas comunitárias, o imposto cobrado ao utente, no país da sede ou estabelecimento estável da agência, incide apenas sobre a «margem bruta» da mesma, já que os serviços que constituem o «pacote turístico» são tributados, nos termos gerais, nos países onde se efetuam, em resultado da aplicação das regras normais de localização das prestações de serviço.

13. Assim, o regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (doravante, REIAV) consagrado no citado diploma, e que, essencialmente, se resume na substituição do método do «crédito do imposto» pelo método da «base de base» no cálculo da dívida tributária, aplica-se quando aqueles operadores económicos realizem operações em que, cumulativamente, atuem em nome próprio perante o cliente, recorram, para a realização das operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros e tenham no território nacional sede ou estabelecimento estável, a partir do qual os serviços sejam prestados.

14. Este regime especial de IVA não se aplica às prestações de serviços efetuadas "em nome e por conta do cliente, as quais devem ser submetidas à disciplina geral do IVA" (artigo 8.º do REIAV).

15. Está-se na presença de um «pacote turístico» sempre que uma agência de viagens atue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, situação em que o imposto (IVA) deve ser calculado de acordo com o preceituado no artigo 3.º do REIAV (ponto 2.1 do Ofício-Circulado n.º 92336/91).

16. Tendo por base o conceito de «viagem organizada» previsto na Diretiva (UE) 2015/2302, um «pacote turístico» consiste, em regra, numa prestação complexa que se encontra associada a um serviço de transporte e/ou de alojamento.

(Nota: O Decreto-Lei n.º 17/2018, de 8 de março, estabelece o regime de acesso e de exercício da atividade das agências de viagens e turismo, transpondo a Diretiva (UE) 2015/2302, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de novembro de 2015, relativa às viagens organizadas e aos serviços de viagem conexos.)

17. Não sendo as prestações de serviços acompanhadas de prestações de viagem,

designadamente em matéria de transporte e de alojamento, não é aplicável o REIAV.

18. Sem prejuízo de, em determinadas condições, se poder considerar apenas o serviço de alojamento ou o de transporte, como «pacotes turísticos».

Por exemplo, segundo a doutrina do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o simples fornecimento do alojamento pela agência de viagens pode ser abrangido pelo referido regime especial, considerando que, para responder às necessidades da clientela, as agências de viagens oferecem pacotes de férias e de viagens muito diversos, que permitem ao cliente conjugar, nas condições que entenda, prestações de transporte, de alojamento e de outra natureza que essas empresas possam fornecer. A exclusão do âmbito de aplicação do artigo 306.º da Diretiva IVA das prestações fornecidas por uma agência de viagens pelo simples motivo de as mesmas apenas incluírem o alojamento conduziria a um regime fiscal complexo, no qual as regras aplicáveis em matéria de IVA dependeriam dos elementos constitutivos das prestações disponibilizadas a cada cliente. Tal regime fiscal violaria os objetivos dessa diretiva. (V. n.º 25 do Acórdão de 19 de dezembro de 2018 do TJUE, Proc. C-552/17).

Por outro lado, no Acórdão "Star Coaches", de 1 de março de 2012 (Proc. C-220/11), o TJUE limitou-se a constatar que as prestações de transporte fornecidas por um operador económico não estão abrangidas pelo artigo 306.º da Diretiva IVA quando são prestadas, por intermédio de um subcontratado, não ao próprio cliente, mas a agências de viagens e o referido transportador não apresenta nenhuma característica suscetível de equiparar as suas prestações às de uma agência de viagens ou de um organizador de circuitos turísticos.

Ou seja, havendo um só serviço, importa aferir, para o caso, acerca da sua natureza e, nomeadamente, se a operação apresenta características equiparadas às efetuadas habitualmente por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos.

De referir, contudo, que no presente pedido não estão em causa nem há referência a qualquer destas situações particulares.

19. Em termos deste regime especial, estas operações («pacotes turísticos») são consideradas como uma única prestação de serviços, como tal sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), desde que a agência de viagens ou o organizador de circuitos turísticos tenha no território nacional sede ou estabelecimento estável a partir dos quais preste os seus serviços.

20. De referir que o REIAV se aplica em virtude do tipo operações em causa, não sendo fator de decisão se quem o aplica é ou não uma agência de viagens ou organizador de circuitos turísticos.

Enquadramento das operações descritas até final de 2024

21. No que respeita à organização dos eventos turísticos realizados até fim de 2024, tal como descritos no pedido (visitas a quintas e locais paradisíacos da Região do Douro, podendo incluir, além das visitas às vinhas e às caves, provas de vinhos e/ou produtos regionais, eventos culturais e musicais, o fornecimento de refeições em restaurante e/ou picnic com produtos regionais, passeios de barco, aluguer de bicicletas e comércio de produtos regionais em loja e serviços de transporte - transfers de turistas, i.e., o transporte dos mesmos para os locais dos eventos turísticos), em que se incluem serviços prestados por terceiros e/ou alguns prestados com recurso a meios próprios da sociedade, há que considerar o seguinte enquadramento:

Se entre os serviços prestados com recurso aos meios próprios da Requerente estiver o serviço de transporte (o transporte dos turistas para e entre os locais), não se poderá aplicar o REIAV, dado que a parte dos serviços prestados ou transmissões de bens efetuadas por terceiros não inclui, designadamente, serviços em matéria de transporte e de alojamento, não configurando, portanto, o que se entende por «pacote turístico» para efeitos deste regime.

Se a faturação das operações for efetuada pelo valor global da operação, deverá ser

aplicada a taxa normal do imposto à totalidade da base tributável.

No entanto, se a faturação for efetuada de forma separada, discriminando uma ou mais das prestações de serviços e/ou transmissões de bens, deverá liquidar o imposto de acordo com a taxa legal aplicável a cada prestação de serviços ou transmissão de bens que discrimina.

De salientar neste ponto que, nomeadamente, o passeio turístico de barco deve ser tributado à taxa normal do imposto (segundo entendimento dos Serviços que pode consultar, por exemplo, na ficha doutrinária do processo n.º 18130, por despacho de 21/06/2021, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação) e as refeições à taxa intermédia, com exclusão das bebidas alcoólicas e refrigerantes, nos termos previstos na verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA (consultar, a propósito da aplicação desta verba, o ponto 4.2 do Ofício-Circulado n.º 30181/2016, de 6 de junho, da Área de Gestão Tributária - IVA, bem como o Ofício-Circulado n.º 25019/2024, de 17 de janeiro, da DSIVA, ambos disponíveis no Portal das Finanças).

Se o serviço de transporte (o transporte de turistas para e entre os locais) estiver entre o conjunto dos serviços e transmissões de bens prestados por terceiros e faturados ao cliente final pela Requerente, que atua em nome próprio perante o cliente, deve ser aplicado o artigo 3.º do REIAV.

Mas não se aplica às restantes operações, que devem ser submetidas à disciplina geral do IVA (artigo 8.º do REIAV). Ou seja, dado que a parte dos serviços prestados ou das transmissões de bens efetuadas por terceiros não inclui, designadamente, serviços em matéria de transporte e de alojamento, não configuram um «pacote turístico» para efeitos deste regime.

A. Enquadramento das operações a realizar a partir de 2025

22. Em 2025, continua a realizar as mesmas operações, designadamente a organização de eventos turísticos e os transfers de passageiros, mas agora a um operador estabelecido fora do território da comunidade (Suíça).

23. Na primeira situação descrita (recolha dos turistas no cais onde o navio atraca e transporte de autocarro e/ou miniautocarro e/ou em viatura próprio de 9 lugares, propriedade da sociedade para quintas situadas na Região Demarcada do Douro e outros locais onde decorrerão os eventos), não estando reunidos os elementos necessários para que se considere estarmos perante um pacote turístico, para efeitos deste regime, não há lugar à aplicação do REIAV.

Ou seja, as operações em apreço devem ser submetidas à disciplina geral do IVA, sendo de destacar, nomeadamente, a aplicação das regras de localização das operações [a regra geral da alínea a) do n.º 6.º e, bem assim, das regras específicas, designadamente as alíneas b) e c) do n.º 8, todas do artigo 6.º do CIVA].

24. Na segunda situação apresentada, dado que todos os serviços são totalmente subcontratados a terceiros (incluindo, portanto, o transporte dos turistas para e entre os locais dos eventos), sem interferência de um qualquer meio ou recurso desta sociedade, e desde que a Requerente atue em nome próprio perante o cliente (o operador Suíço), as operações referidas serão consideradas como uma única prestação de serviços, sujeita ao REIAV, localizada e tributada no local onde a agência de viagens ou organizador de circuitos turísticos tem a sua sede ou estabelecimento estável (ou seja, no território nacional).

B. Enquadramento de alguns serviços prestados fora do Território Nacional (mas dentro da UE)

25. Como exemplos destes serviços prestados fora do território nacional, a Requerente refere, designadamente, a deslocação dos turistas, em autocarro alugado a terceiros, do cais de desembarque no rio Douro, ou outro qualquer lugar situado no Douro, para Salamanca ou Santiago de Compostela, onde um guia especializado, externo à

sociedade, efetuará uma visita guiada, quer a monumentos religiosos, quer a zonas históricas, quer a outros locais, onde poderão ser prestados, ou não, serviços de restauração e hospedagem e depois, ou no próprio dia, ou no dia seguinte, regressarem de autocarro ao local de partida, em Portugal.

26. Desde que todos os meios e serviços utilizados para prestar estes serviços, incluindo o transporte, forem subcontratados a terceiros (sejam nacionais ou estrangeiros) e a Requerente atue em nome próprio perante o cliente, deve considerar-se como uma única operação, sujeita ao REIAV, localizada e tributada no local onde a agência de viagens ou organizador de circuitos turísticos tem a sua sede ou estabelecimento estável (ou seja, no território nacional - cfr. n.º 2 do artigo 1.º do regime).

27. Caso em que não tem de se registar em Espanha, dado que as referidas operações se consideram localizadas em território nacional (n.º 2 do artigo 1.º do REIAV), não tendo, ainda, direito à dedução do IVA que tenha onerado as transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a este regime especial (n.º 1 do artigo 4.º do REIAV).

C. Direito à Dedução - veículos exclusivamente elétricos denominados tuk-tuk até 6 lugares

28. No que respeita ao direito à dedução na aquisição, utilização e manutenção de veículos exclusivamente elétricos (tuk-tuk até 6 lugares), matriculados ou não, utilizados exclusivamente para o transporte de turistas, há que referir o seguinte:

29. A alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, na redação conferida pela Lei n.º 45-A/2024, que aprova o Orçamento do Estado para 2025 (OE 2025), em vigor desde 1 de janeiro de 2025, determina a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas "Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas, não se enquadrando os velocípedes, com ou sem motor, em nenhuma destas categorias de veículos. É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor".

30. Segundo o artigo 105.º do Código da Estrada, automóvel é o veículo com motor de propulsão, dotado de pelo menos quatro rodas, com tara superior a 550 kg, cuja velocidade máxima é, por construção, superior a 25 km/h, e que se destina, pela sua função, a transitar na via pública, sem sujeição a carris e classificam-se, de acordo com o disposto no artigo 106.º em ligeiros e em pesados.

31. Quanto aos motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, o artigo 107.º do mesmo Código define que:

"1 - Motociclo é o veículo dotado de duas rodas, com ou sem carro lateral, com motor de propulsão com cilindrada superior a 50 cm³, no caso de motor de combustão interna, ou que, por construção, exceda em patamar a velocidade de 45 km/h ou cuja potência máxima exceda 4 kW.

2 - Ciclomotor é o veículo dotado de duas ou três rodas, com uma velocidade máxima, em patamar e por construção, não superior a 45 km/h, e cujo motor: a) No caso de ciclomotores de duas rodas, a potência máxima não exceda 4 kW e no caso de motor de ignição comandada tenha cilindrada não superior a 50 cm³; b) No caso de ciclomotores de três rodas, a potência máxima não exceda 4 kW e tenha cilindrada não superior a 50 cm³ tratando-se de motor de ignição comandada, ou de 500 cm³ no caso de motor de ignição por compressão.

3 - Triciclo é o veículo dotado de três rodas dispostas simetricamente, que por construção, exceda em patamar a velocidade de 45 km/h, ou tenha motor de propulsão cuja potência máxima exceda 4 kW, ou tenha uma cilindrada superior a 50 cm³, no caso de motor de ignição comandada, ou de 500 cm³ no caso de motor de ignição por

compressão.

4 - Quadriciclo é o veículo dotado de quatro rodas, classificando-se em: a) Ligeiro - veículo com velocidade máxima, em patamar e por construção, não superior a 45 km/h, cuja massa sem carga não exceda 425 kg, excluída a massa das baterias no veículo elétrico, e com motor de cilindrada não superior a 50 cm³ no caso de motor de ignição comandada, ou de 500 cm³ no caso de motor de ignição por compressão; b) Pesado - veículo cuja massa sem carga, excluída a massa das baterias no caso de veículos elétricos, não exceda 450 kg ou 600 kg, consoante se destine, respetivamente, ao transporte de passageiros ou de mercadorias."

32. Nestes termos, um veículo (tuk tuk até 6 lugares) com 2, 3 ou 4 rodas, será, em princípio, de acordo com a classificação do Código da Estrada, considerado um ciclomotor, um triciclo ou um quadriciclo, respetivamente.

33. Pelo que, destinando-se estes veículos à realização de operações tributáveis e não se encontrando excluído o direito à dedução do imposto contido nas despesas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, dado estes veículos não se encontrarem elencados nessa norma, pode deduzir o imposto suportado na sua aquisição, utilização e manutenção, inclusivamente no consumo da eletricidade, por força do disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

III - Conclusão

34. Quanto ao questionado em A:

Se todas as prestações de serviços e transmissões de bens em apreço, incluindo o serviço de transporte, forem totalmente subcontratados a terceiros (nacionais ou estrangeiros), e a Requerente atue em nome próprio perante o cliente suíço, deve considerar-se como uma única prestação de serviços (um «pacote turístico»), sujeita ao REIAV, localizada e tributada no local onde a agência de viagens ou organizador de circuitos turísticos (a Requerente) tem a sua sede ou estabelecimento estável (ou seja, no território nacional - cfr. n.º 2 do artigo 1.º do regime).

Caso o serviço de transporte seja prestado pelo próprio, não há lugar à aplicação do REIAV, devendo as operações em apreço ser submetidas à disciplina geral do IVA, atento, nomeadamente, à aplicação das regras de localização das operações [a regra geral da alínea a) do n.º 6.º e, bem assim, das regras específicas, designadamente as alíneas b) e c) do n.º 8, todas do artigo 6.º do CIVA].

35. Quanto ao questionado em B:

A regra de localização no que respeita às operações abrangidas pelo REIAV, dentro do espaço comunitário, é que se consideram localizadas e tributadas no local onde o prestador tem a sua sede ou estabelecimento estável (n.º 2 do artigo 1.º do REIAV). Assim sendo, no caso descrito, e tal como já enunciado em A, desde que todos os meios e serviços utilizados para prestar estes serviços, incluindo o transporte, forem subcontratados a terceiros (nacionais ou estrangeiros) e a Requerente atue em nome próprio perante o cliente, deve considerar-se como uma única operação, sujeita ao REIAV, localizada e tributada no local onde a agência de viagens ou organizador de circuitos turísticos tem a sua sede ou estabelecimento estável a partir do qual preste os seus serviços (ou seja, no território nacional - cfr. n.º 2 do artigo 1.º do regime).

36. Quanto ao questionado em C:

Sendo os veículos em apreço classificados, segundo o artigo 107.º do Código da estrada, como ciclomotores, triciclos ou quadriciclos, de acordo com as respetiva características, não se encontram abrangidos pela restrição ao direito à dedução imposta na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

Assim sendo, confirmando-se que não se trata de veículos automóveis ou motociclos, destinando-se estes veículos à realização de operações tributáveis e não se encontrando relativamente a estes veículos excluído o direito à dedução do imposto contido nas despesas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, pode deduzir o imposto suportado na sua aquisição, utilização e manutenção, inclusivamente

no consumo da eletricidade, por força do disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

A alínea h) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA prevê que não se verifica a exclusão do direito à dedução do imposto suportado em despesas respeitantes a eletricidade utilizada em viaturas elétricas.