



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

24 de março de 2022 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 9.º — Sujeito passivo — Artigos 295.º e 296.º — Regime forfetário dos produtores agrícolas — Cônjuges que exercem uma atividade agrícola utilizando bens que pertencem à comunhão conjugal — Possibilidade de esses cônjuges serem considerados sujeitos passivos de IVA distintos — Opção de um dos cônjuges pela renúncia ao estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário e pela tributação da sua atividade ao abrigo do regime normal do IVA — Perda, pelo outro cônjuge, do estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário»

No processo C-697/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 22 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de dezembro de 2020, no processo

W.G.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w L.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: I. Ziemele, presidente de Secção, T. von Danwitz e A. Kumin (relator), juízes,

advogado-geral: N. Emiliou,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de W.G., por T. Miłek, doradca podatkowy,
- em representação do Dyrektor Izby Skarbowej w L., por M. Kołaciński,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

* Língua do processo: polaco.

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e M. Siekierzyńska, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 9.º, 295.º e 296.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe W.G. ao Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Diretor da Administração Fiscal de L., Polónia) a respeito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a determinados meses do ano de 2011.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:
«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.
Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»
- 4 O título XII desta diretiva, relativo aos «regimes especiais», inclui, nomeadamente, um capítulo 2, intitulado «Regime comum forfetário dos produtores agrícolas», no qual figuram os artigos 295.º a 305.º da referida diretiva.
- 5 O artigo 295.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:
«Para efeitos do presente capítulo, entende-se por:
1) “Produtor agrícola”, o sujeito passivo que exerce a sua atividade no âmbito de uma exploração agrícola, silvícola ou de pesca;
2) “Exploração agrícola, silvícola ou de pesca”, a exploração considerada como tal pelos Estados-Membros, no âmbito das atividades de produção enumeradas no anexo VII;

3) “Agricultor sujeito ao regime forfetário”, o produtor agrícola abrangido pelo regime forfetário previsto no presente capítulo;

[...]

6 O artigo 296.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva enuncia:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar aos produtores agrícolas em relação aos quais seja difícil aplicar o regime normal do IVA ou, se for o caso, o regime especial previsto no capítulo 1 um regime forfetário destinado a compensar a carga do IVA pago relativamente às aquisições de bens e de serviços efetuadas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário em conformidade com o presente capítulo.

2. Os Estados-Membros podem excluir do regime forfetário certas categorias de produtores agrícolas e bem assim os produtores agrícolas relativamente aos quais a aplicação do regime normal do IVA ou, se for o caso, das regras simplificadas previstas no artigo 281.º não apresente dificuldades de ordem administrativa.»

Direito polaco

7 Nos termos do artigo 15.º da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei do IVA»):

«1. São considerados sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares que exerçam, de modo independente, uma das atividades económicas mencionadas no n.º 2, quaisquer que sejam as finalidades ou os resultados dessa atividade.

[...]

4. No caso de pessoas singulares que exercem exclusivamente uma atividade agrícola, silvícola ou de pesca, consideram-se sujeitos passivos as pessoas que preencham uma declaração de registo como a referida no artigo 96.º, n.º 1.

5. O disposto no n.º 4 aplica-se *mutatis mutandis* às pessoas singulares que exerçam exclusivamente uma atividade agrícola em circunstâncias diferentes das mencionadas no referido número.

[...]

8 Segundo o artigo 43.º, n.º 1, desta lei:

«Estão isentas de imposto:

[...]

3) a entrega por um agricultor sujeito ao regime forfetário de produtos agrícolas resultantes da sua atividade agrícola e a prestação de serviços agrícolas por um agricultor sujeito ao regime forfetário;

[...]»

9 O artigo 96.º da referida lei prevê:

«1. As entidades referidas no artigo 15.º devem apresentar uma declaração de registo ao Diretor da Administração Fiscal antes da data de exercício da primeira atividade referida no artigo 5.º, sem prejuízo do disposto no n.º 3.

2. No caso das pessoas singulares referidas no artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, a declaração de registo só pode ser apresentada por uma das pessoas em nome das quais serão emitidas faturas de compra de bens e de serviços e que emitirão faturas de venda de produtos agrícolas.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 10 Em 31 de dezembro de 2010, W.G., que explorava, em duas das seis capoeiras de uma exploração agrícola detida conjuntamente com o seu marido, uma criação de frangos de engorda, apresentou a declaração de registo para efeitos de IVA prevista no artigo 96.º da Lei do IVA, renunciando assim ao estatuto de agricultora sujeita ao regime forfetário que detinha até então. Em contrapartida, o marido de W.G., que explorava igualmente, nas outras quatro capoeiras dessa exploração, ao abrigo do estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário, uma criação de frangos de engorda, não procedeu a essa diligência.
- 11 Em 29 de agosto de 2016, W.G. apresentou pedidos de retificação do IVA, pedindo que fosse declarado um excedente de IVA pago relativo aos meses de fevereiro, abril, junho, agosto, outubro e novembro de 2011.
- 12 Por Decisão de 26 de outubro de 2016, o Diretor competente do Serviço Fiscal indeferiu esse pedido. Esse indeferimento foi confirmado por uma Decisão do Diretor competente da Administração Fiscal de L., de 28 de fevereiro de 2017. Esta última autoridade considerou que, uma vez que W.G. tinha apresentado a declaração de registo e era sujeito passivo ativo de IVA ao abrigo do regime normal do IVA, era ela quem possuía o estatuto de sujeito passivo de IVA a título da atividade agrícola exercida no âmbito da exploração agrícola que é da propriedade comum dos cônjuges. Assim, a apresentação, por W.G., da declaração de registo produzia igualmente efeitos relativamente ao seu marido, tendo este, por isso, perdido o estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário.
- 13 Por Sentença de 17 de agosto de 2017, foi negado provimento ao recurso interposto por W.G. desta última decisão no Wojewódzki Sąd Administracyjny w L. (Tribunal Administrativo da província de L., Polónia). Com efeito, este órgão jurisdicional declarou que, quando, no âmbito de uma exploração agrícola comum, os cônjuges que adotaram o regime legal da comunhão de bens exercem uma atividade agrícola da mesma natureza, só um dos cônjuges pode ser sujeito passivo de IVA. A circunstância de, no caso em apreço, W.G. e o seu marido explorarem capoeiras diferentes no âmbito da exploração agrícola é indiferente a este respeito.
- 14 W.G. interpôs recurso de cassação no Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), o órgão jurisdicional de reenvio.

- 15 Este órgão jurisdicional refere que a questão submetida é a de saber se, no âmbito da exploração agrícola comum de um casal casado, um dos cônjuges pode ser tributado segundo o regime normal do IVA e o outro beneficiar do regime forfetário dos produtores agrícolas, ou se a renúncia ao regime forfetário por um deles produz necessariamente efeitos para o outro.
- 16 Segundo o referido órgão jurisdicional, resulta do artigo 15.º, n.ºs 1 e 2, da Lei do IVA e do artigo 9.º da Diretiva IVA que a qualificação de uma entidade como «sujeito passivo» pressupõe que esta exerça uma atividade económica de modo independente. Assim, estas disposições, consideradas isoladamente, não se opõem à atividade de dois sujeitos passivos distintos no âmbito de uma mesma exploração agrícola, desde que estes exerçam a sua atividade de modo independente.
- 17 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que, no caso das pessoas singulares referidas no artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da Lei do IVA, o artigo 96.º desta lei prevê que a declaração de registo só pode ser apresentada por uma das pessoas em nome das quais serão emitidas faturas de compra de bens e de serviços e que emitirão faturas de venda de produtos agrícolas ou de prestações de serviços. Como confirmou a jurisprudência nacional, decorre destas disposições que só a pessoa que apresentou a declaração de registo pode ter a qualidade de sujeito passivo e que, por conseguinte, não é admitida a cumulação de dois sujeitos passivos no âmbito de uma mesma exploração agrícola.
- 18 Este órgão jurisdicional considera que nenhuma disposição da Diretiva IVA permite introduzir expressamente tal regime, que leve a que as explorações agrícolas beneficiem de um tratamento especial. No entanto, este regime permite prevenir a ocorrência de abusos que consistem em dividir uma exploração agrícola em várias entidades e prosseguir objetivos visados pelo regime forfetário dos produtores agrícolas, tais como a simplificação dos procedimentos administrativos para os agricultores.
- 19 O referido órgão jurisdicional interroga-se, além disso, sobre a pertinência do facto de W.G. e o seu marido terem contas bancárias separadas para efeitos das criações que exploram e de gerirem separadamente os recursos destinados à criação. Assim, as criações são distintas de um ponto de vista económico, financeiro e organizacional, funcionando cada criação como uma empresa independente.
- 20 Por conseguinte, tendo dúvidas quanto à conformidade com a Diretiva IVA do regime previsto no artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da Lei do IVA, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:
- «1) Devem as disposições da Diretiva [IVA], [nomeadamente os seus artigos 9.º, 295.º e 296.º], ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma prática nacional, baseada no artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, [da Lei do IVA], que exclui a possibilidade de considerar sujeitos passivos de IVA [distintos] os cônjuges que exercem uma atividade agrícola, numa exploração agrícola, utilizando bens comuns de ambos?
- 2) É relevante, para a resposta à primeira questão, o facto de, segundo a prática nacional, a escolha, por um dos cônjuges, da tributação da sua atividade ao abrigo do regime normal do IVA ter por efeito que o outro cônjuge perde [o estatuto] de agricultor sujeito ao regime forfetário?

3) É relevante, para a resposta à primeira questão, que seja possível distinguir claramente os bens que cada um dos cônjuges utiliza de modo independente e autónomo para exercer a sua atividade económica?»

Quanto às questões prejudiciais

- 21 Com as suas questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, 295.º e 296.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem à prática de um Estado-Membro que exclui que cônjuges que exercem uma atividade agrícola no âmbito de uma mesma exploração, utilizando bens que fazem parte da comunhão conjugal, possam ser considerados sujeitos passivos de IVA distintos, incluindo no caso de ser possível distinguir os bens que cada um dos cônjuges utiliza para efeitos da sua própria atividade, com a consequência de, por força desta prática, no caso de os cônjuges exercerem uma atividade agrícola nos termos do regime forfetário dos produtores agrícolas, a opção de um dos cônjuges pela tributação da sua atividade ao abrigo do regime normal do IVA acarretar para o outro cônjuge a perda do seu estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário.
- 22 Para responder a esta questão, há que recordar que, em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, se entende por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.
- 23 A este respeito, é jurisprudência constante que o artigo 9.º da Diretiva IVA confere um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA (Acórdãos de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 40, e de 13 de junho de 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, n.º 39 e jurisprudência referida). Uma atividade é, regra geral, qualificada de «económica», na aceção desse artigo 9.º, quando apresenta um caráter permanente e é efetuada contra uma remuneração recebida pelo autor da operação (Acórdão de 13 de junho de 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, n.º 38 e jurisprudência referida). Por outro lado, para verificar a independência do exercício de uma atividade económica, há que apurar se a pessoa em causa desenvolve as suas atividades em seu nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade, e ainda se é ela que suporta o risco económico decorrente do exercício dessas atividades (Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 28 e jurisprudência referida). Por último, a qualidade de sujeito passivo deve ser exclusivamente apreciada com base nos critérios enunciados no referido artigo 9.º (v., neste sentido, Acórdão de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 41).
- 24 Decorre da jurisprudência recordada no número anterior que uma pessoa que exerça uma atividade agrícola no âmbito de uma exploração que possui com o seu cônjuge a título da comunidade conjugal tem a qualidade de sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, quando essa atividade é exercida de modo independente, uma vez que a pessoa em causa atua em nome próprio, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade, assumindo sozinha o risco económico decorrente do exercício da sua atividade.
- 25 Pode constituir um indício pertinente a este respeito o facto de os cônjuges gerirem separadamente os recursos destinados às criações exploradas, sendo estas últimas distintas de um ponto de vista económico, financeiro e organizacional. Em contrapartida, a simples circunstância de esses cônjuges exercerem as suas atividades no âmbito de uma mesma exploração agrícola que estes possuem a título da comunhão conjugal não é pertinente.

- 26 A conclusão a que se chegou no n.º 24 do presente acórdão não é posta em causa pelos artigos 295.º e 296.º da Diretiva IVA, que fazem parte das disposições desta diretiva relativas ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas.
- 27 A este respeito, há que recordar que, enquanto o artigo 295.º, n.º 1, desta diretiva define conceitos pertinentes com vista à aplicação deste regime, o artigo 296.º da referida diretiva prevê, no seu n.º 1, que os Estados-Membros podem aplicar aos produtores agrícolas em relação aos quais seja difícil aplicar o regime normal do IVA um regime forfetário destinado a compensar a carga do IVA pago relativamente às aquisições de bens e de serviços efetuadas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário, e acrescenta, no seu n.º 2, que os Estados-Membros podem excluir do regime forfetário certas categorias de produtores agrícolas e bem assim os produtores agrícolas relativamente aos quais a aplicação do regime normal do IVA não apresente dificuldades de ordem administrativa.
- 28 Ora, não se pode deduzir destas disposições que um Estado-Membro possa restringir, no caso de uma atividade exercida no âmbito de uma exploração agrícola, a possibilidade de uma pessoa se registar como sujeito passivo de IVA pelo simples facto de o seu cônjuge utilizar essa mesma exploração para as suas próprias atividades sujeitas ao IVA.
- 29 Por conseguinte, não é, em princípio, compatível com a Diretiva IVA uma prática de um Estado-Membro que exclui que os cônjuges que exercem uma atividade agrícola no âmbito de uma mesma exploração, utilizando bens que fazem parte da comunhão conjugal, possam ser considerados sujeitos passivos de IVA distintos.
- 30 Não obstante, a particularidade do processo principal reside no facto de um dos cônjuges exercer a sua atividade ao abrigo do regime normal do IVA enquanto o outro cônjuge pretende permanecer sujeito ao regime forfetário dos produtores agrícolas. Por conseguinte, há que examinar se um Estado-Membro pode, a fim de evitar a existência concomitante de dois estatutos diferentes na esfera jurídica dos cônjuges, prever que a renúncia, por um dos cônjuges, ao regime forfetário dos produtores agrícolas tem por efeito fazer o outro cônjuge perder o seu estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário.
- 31 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que a prática em causa no processo principal visa prevenir a ocorrência de abusos que possam estar associados à divisão de uma exploração agrícola em várias entidades com o objetivo de que um dos cônjuges possa beneficiar do regime forfetário dos produtores agrícolas, enquanto o outro tem, ao abrigo do regime normal do IVA, direito à dedução do imposto pago a montante.
- 32 A este respeito, importa salientar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e contra eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA [Acórdão de 4 de junho de 2020, C.F. (Fiscalização tributária), C-430/19, EU:C:2020:429, n.º 42 e jurisprudência referida]. No entanto, a prática em causa no processo principal, na medida em que tem, em caso de registo de um dos cônjuges no regime normal do IVA, em todo o caso, por consequência que o outro cônjuge perca o estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário, traduz-se, em última instância, numa presunção geral de fraude que vai além do que é necessário para atingir o objetivo de prevenção da fraude (v., por analogia, Acórdãos de 11 de junho de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, n.º 39 e jurisprudência referida, e de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 63).

- 33 Por conseguinte, em circunstâncias como as do processo principal, incumbe à Administração Fiscal competente examinar se, tendo em conta a situação concreta, a perda do estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário do outro cônjuge se afigura necessária para combater riscos de abuso e de fraude que não possam ser afastados pela apresentação, pelos cônjuges, de elementos de prova adequados que demonstrem, nomeadamente, que cada um deles exerce a sua atividade de modo independente.
- 34 Importa acrescentar, como foi recordado no n.º 27 do presente acórdão, que o artigo 296.º da Diretiva IVA prevê, no seu n.º 1, que os Estados-Membros «podem aplicar» aos produtores agrícolas em relação aos quais seja difícil aplicar o regime normal do IVA um regime forfetário, e precisa, no seu n.º 2, que os Estados-Membros «podem excluir» do regime forfetário, nomeadamente, os produtores agrícolas relativamente aos quais a aplicação do regime normal do IVA não apresente dificuldades de ordem administrativa.
- 35 Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou que o regime comum forfetário dos produtores agrícolas é um regime derogatório que constitui uma exceção ao regime normal do IVA e que, portanto, só deve ser aplicado na medida do necessário para atingir o seu objetivo. Entre os dois objetivos prosseguidos por este regime, figura o imperativo de simplificação, o qual deve ser conciliado com o da compensação da carga do IVA suportado a montante pelos agricultores (Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.ºs 37 e 38 e jurisprudência referida).
- 36 Por conseguinte, se o exame de uma situação concreta como a que está em causa no processo principal revelar que o exercício por cônjuges de uma atividade agrícola no âmbito de uma mesma exploração e mediante a utilização dos bens que fazem parte da comunhão conjugal, de modo independente e cada um no âmbito do regime normal do IVA, não apresenta dificuldades de ordem administrativa em relação à situação em que um seria colocado ao abrigo desse regime normal e o outro ao abrigo do regime forfetário, o Estado-Membro em causa pode validamente decidir que a renúncia, por um dos cônjuges, ao regime forfetário tem por efeito fazer o outro cônjuge perder o seu estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário.
- 37 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que os artigos 9.º, 295.º e 296.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que:
- se opõem à prática de um Estado-Membro que exclui que cônjuges que exercem uma atividade agrícola no âmbito de uma mesma exploração, utilizando bens que fazem parte da comunhão conjugal, possam ser considerados sujeitos passivos de IVA distintos no caso de cada um desses cônjuges exercer uma atividade económica de modo independente;
 - não se opõem a que, caso os cônjuges exerçam essa atividade agrícola nos termos do regime forfetário dos produtores agrícolas, a opção de um dos cônjuges pela tributação da sua atividade ao abrigo do regime normal do IVA acarrete para o outro cônjuge a perda do seu estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário, quando, após exame da situação concreta, esse efeito se afigure necessário para combater riscos de abuso e de fraude que não possam ser afastados pela apresentação, pelos cônjuges, de elementos de prova adequados, ou quando o exercício por esses cônjuges dessa atividade, de modo independente e cada um no âmbito do regime normal do IVA, não apresente dificuldades de ordem administrativa em relação à situação de existência concomitante de dois estatutos diferentes na esfera jurídica dos referidos cônjuges.

Quanto às despesas

- 38 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

Os artigos 9.º, 295.º e 296.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que:

- **se opõem à prática de um Estado-Membro que exclui que cônjuges que exercem uma atividade agrícola no âmbito de uma mesma exploração, utilizando bens que fazem parte da comunhão conjugal, possam ser considerados sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) distintos no caso de cada um desses cônjuges exercer uma atividade económica de modo independente;**
- **não se opõem a que, caso os cônjuges exerçam essa atividade agrícola nos termos do regime forfetário dos produtores agrícolas, a opção de um dos cônjuges pela tributação da sua atividade ao abrigo do regime normal do IVA acarrete para o outro cônjuge a perda do seu estatuto de agricultor sujeito ao regime forfetário, quando, após exame da situação concreta, esse efeito se afigure necessário para combater riscos de abuso e de fraude que não possam ser afastados pela apresentação, pelos cônjuges, de elementos de prova adequados, ou quando o exercício por esses cônjuges dessa atividade, de modo independente e cada um no âmbito do regime normal do IVA, não apresente dificuldades de ordem administrativa em relação à situação de existência concomitante de dois estatutos diferentes na esfera jurídica dos referidos cônjuges.**

Assinaturas