HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

15 iunie 2017*

„Trimitere preliminară — Directiva 78/660/CEE — Conturi anuale ale anumitor forme de societăți comerciale — Principiul imaginii fidele — Principiul prudenței — Societate emitentă a unei opțiuni pe acțiuni care înregistrează în contabilitate prețul cesiunii opțiunii în cursul exercițiului contabil în care opțiunea este exercitată sau la expirarea duratei de valabilitate a acesteia”

În cauzele conexate C-444/16 și C-445/16,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de cour d’appel de Mons (Curtea de Apel din Mons, Belgia) prin deciziile din 3 august 2016, primite de Curte la 8 august 2016, în procedurile

Immo Chiaradia SPRL (C-444/16),

Docteur De Bruyne SPRL (C-445/16)

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul E. Juhász, președinte de cameră, domnul C. Vajda (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Immo Chiaradia SPRL și Docteur De Bruyne SPRL, de J.-J. Vandenbroucke, avocat;

— pentru Comisia Europeană, de H. Støvlbæk și de N. Gossement, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea celei de A patra directive 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului [50 alineatul (2) litera (g) TFUE] privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (JO 1978, L 222, p. 11, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/51/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 18 iunie 2003 (JO 2003, L 178, p. 16, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 252, denumită în continuare „Directiva 78/660”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între Immo Chiaradia SPRL și, respectiv, Docteur De Bruyne SPRL, pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, în legătură cu impozitul pe profit datorat de reclamantele din litigiile principale pentru exercițiile fiscale 2006 și, respectiv, 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Al treilea considerent al Directivei 78/660 are următorul cuprins:

„întrucât este necesar […] să se prevadă în cadrul Comunității condiții juridice echivalente minime în ceea ce privește extinderea informațiilor financiare care ar trebui aduse la cunoștința publicului de către societăți comerciale concurente”.

4 Potrivit articolului 2 alineatul (3) din Directiva 78/660:

„Conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății.”

5 Articolul 20 alineatul (1) din Directiva 78/660 prevede:

„Provizioanele au ca obiect acoperirea pierderilor sau datoriilor a căror natură este clar definită și care, la data închiderii bilanțului, sunt fie probabile, fie certe, dar în privința cărora nu este determinată valoarea sau data la care urmează să survină.”

6 Articolul 31 alineatul (1) din Directiva 78/660 prevede:

„Statele membre se asigură că posturile care figurează în conturile anuale sunt evaluate în conformitate cu următoarele principii generale:

[…]

(c) evaluarea trebuie efectuată cu respectarea principiului prudenței, în special:
   (aa) pot fi incluse doar beneficiile realizate la data închiderii bilanțului;
   (bb) trebuie să se țină seama de toate riscurile apărute în cursul exercițiului financiar în cauză sau în cursul unui exercițiu anterior, chiar dacă astfel de riscuri sunt cunoscute numai între data închiderii bilanțului și data întocmirii acestuia;
   (cc) trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă exercițiul se încheie cu profit sau cu pierdere;

(d) trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului la care se raportează conturile, indiferent de data încasării sau a plății veniturilor sau a cheltuielilor în cauză;

(e) elementele posturilor de activ și de pasiv trebuie evaluate separat;

[…]”

Dreptul belgian

7 Articolul 41 din Legea din 26 martie 1999 privind planul de acțiune belgian pentru ocuparea forței de muncă 1998 și diverse dispoziții (*Moniteur belge* din 1 aprilie 1999, p. 10904), în versiunea aplicabilă litigiilor principale (denumită în continuare „Legea din 26 martie 1999”), prevede:

„În sensul prezentei subsecțiuni:

1° prin «societate» se înțelege orice societate belgiană sau străină care are personalitate juridică;

2° prin «acțiune» se înțelege orice acțiune, parte socială sau participație la o societate;

3° prin «opțiune» se înțelege dreptul de a achiziționa sau de a subscrie, cu ocazia majorării capitalului unei societăți, un număr determinat de acțiuni la un preț determinat sau determinabil într-o perioadă determinată;

[…]

5° prin «bursă» se înțelege orice piață reglementată sau altă piață deschisă, activă cu regularitate.”

Litigiile principale și întrebarea preliminară

8 Din decizia de trimitere în cauza C-444/16 reiese că, la 11 februarie 2002, Immo Chiaradia a emis, în favoarea administratorului său, un drept de opțiune pe acțiuni cu titlu oneros cu privire la un lot de 2 360 de acțiuni ale altei întreprinderi în cadrul Legii din 26 martie 1999. Prețul opțiunii se ridica la 12 942 de euro și corespundea cuantumului unui avantaj de orice natură, astfel cum era stabilit prin această lege, și anume 20 % din valoarea titlurilor, care se ridica la 64 709,36 euro.

9 La 26 august 2005, Immo Chiaradia a emis în favoarea administratorului său un al doilea drept de opțiune pe acțiuni cu titlu oneros cu privire la un lot de 18 423 de acțiuni ale altei întreprinderi în cadrul Legii din 26 martie 1999. Prețul opțiunii se ridica la 9 996,35 euro și corespundea cuantumului unui avantaj de orice natură, astfel cum era stabilit prin această lege, și anume 20 % din valoarea titlurilor, care se ridica la 49 981,77 euro.

10 Prețul opțiunilor a fost înregistrat în contabilitate într-un cont de regularizare a pasivului Immo Chiaradia și nu a fost, așadar, înregistrat ca venit în contul de profit și pierderi.

11 Administratorul Immo Chiaradia a exercitat parțial cel de al doilea său drept de opțiune în cadrul exercițiului fiscal 2006, ocazie cu care Immo Chiaradia a înregistrat o pierdere de 3 265 de euro.

12 La 13 noiembrie 2008, administrația fiscală a adresat Immo Chiaradia o decizie de rectificare prin care o informa cu privire la intenția sa de a proceda la impozitarea imediată, pe temei de rezerve oculte, a prețului opțiunilor pentru exercițiul fiscal 2006 până la concurența unui cuantum de 22 708,35 euro.

13 În pofida opoziției Immo Chiaradia, administrația fiscală i-a adresat acesteia din urmă o decizie de impunere, confirmându-și intenția de a impozita, cu titlu de supraevaluare a pasivului, prețul opțiunii plătite de administrator, care constituia, în opinia sa, un avantaj de orice natură care trebuia

înregistrat în contabilitate ca venit pentru exercițiul fiscal 2006, bilanț închis la 31 decembrie 2005. Administrația fiscală a stabilit astfel o cotizație suplimentară în sarcina Immo Chiaradia la 23 decembrie 2008 pentru exercițiul fiscal 2006.

14 Reclamația introdusă de Immo Chiaradia împotriva acestei impozitări la 14 ianuarie 2009 a fost respinsă printr-o decizie a administrației fiscale din 24 mai 2012.

15 La 6 august 2012, Immo Chiaradia a introdus o acțiune prin care a solicitat anularea impozitării în litigiu la tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (Tribunalul de Primă Instanță din Hainaut, secția din Mons, Belgia), care a fost respinsă printr-o hotărâre din 3 aprilie 2014.

16 Immo Chiaradia a formulat apoi apel împotriva acestei hotărâri la cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) la 30 iunie 2014. Prin acțiunea formulată, Immo Chiaradia solicită să se dispună anularea impozitării în litigiu pentru motivul că nu există nicio dispoziție legală care să impună un mod de înregistrare contabilă sau să organizeze un regim fiscal propriu opțiunii în cauză. Ea susține că a înregistrat în contabilitate operațiunea în conformitate cu avizul 167/1 al Commission des Normes Comptables (CNC) (Comisia pentru Standarde de Contabilitate), alegând să considere că prețul primit de emitentul unui drept de opțiune constituie remunerația corespunzătoare riscului asumat de emitent pe parcursul întregii durate de valabilitate a opțiunii și că, prin urmare, numai după expirarea acesteia prețul menționat este meritat din punct de vedere economic și trebuie înregistrat în contul de profit și pierderi.

17 Instanța de trimitere arată că, în mai multe dintre hotărârile sale, a considerat că administrația fiscală nu poate să impoziteze prețul opțiunii cu titlu de rezervă ocultă. În acele hotărâri, ea a susținut că, în lipsa unei derogări exprese prevăzute de normele fiscale, profiturile impozabile sunt stabilite în conformitate cu normele contabile. Apoi, ea a analizat trei avize ale CNC, inclusiv avizul 167/1.

18 În hotărârile menționate, instanța de trimitere a subliniat că avizul 167/1 propune două abordări pentru înregistrarea contabilă a prețului primit în contrapartidă pentru dreptul de opțiune emis. Potrivit primei abordări, prețul dreptului de opțiune este înregistrat imediat în contul de profit și pierderi. Potrivit celei de a doua abordări, acest preț este considerat venit amânat până la scadența opțiunii și, prin urmare, este înregistrat în contabilitate drept venit de reportat. Instanța de trimitere consideră că cea de a doua abordare este justificată, observând în același timp și că această abordare este preferată de CNC în aplicarea principiului prudenței.

19 État belge pune la îndoială compatibilitatea acestei a doua abordări cu Directiva 78/660. El ridică în special problema dacă faptul ca o societate să poată înregistra în contabilitate ca venit prețul dreptului de opțiune în cauză în cursul exercițiului contabil în care se exercită opțiunea respectivă sau la expirarea duratei de valabilitate a acesteia pentru a ține seama de riscul pe care și-l asumă emitentul opțiunii în urma angajamentului asumat, iar nu în cursul exercițiului în care se realizează cesiunea opțiunii și prețul acesteia este dobândit în mod definitiv, riscul asumat de emitentul opțiunii fiind evaluat separat prin înregistrarea contabilă a unui provizion, este compatibil cu directiva menționată.

20 Din decizia de trimitere în cauza C-445/16 reiese că, printr-o convenție din 12 decembrie 2006, Docteur De Bruyne a emis, în favoarea administratorului său, un drept de opțiune pe acțiuni cu titlu oneros cu privire la 540 de acțiuni ale altei întreprinderi în cadrul Legii din 26 martie 1999. Prețul opțiunii se ridica la 12 550,68 euro și corespundea cuantumului unui avantaj de orice natură, astfel cum a fost stabilit prin această lege, și anume 20 % din valoarea titlurilor, care se ridica la suma de 62 753,40 euro.

21 Prețul opțiunii a fost înregistrat în contabilitate într-un cont de regularizare a pasivului Docteur De Bruyne și nu a fost, așadar, înregistrat ca venit în contul de profit și pierderi.

22 La 16 noiembrie 2009, administrația fiscală a adresat Docteur De Bruyne o decizie de rectificare prin care o informa că, în ceea ce privește exercițiul fiscal 2008, prețul opțiunii de 12 550,68 euro constituia venit definitiv pentru societate și, cu acest titlu, trebuia înregistrat în contabilitate într-un cont de venituri referitor la exercițiul contabil 2007.

23 În pofida opoziției Docteur De Bruyne, administrația fiscală i-a adresat acesteia din urmă o decizie de impunere la 21 decembrie 2009, confirmându-și intenția de a impozita prețul opțiunii, care constituia, în opinia sa, un avantaj de orice natură care trebuia înregistrat în contabilitate ca venit pentru exercițiul fiscal 2008, bilanț închis la 31 decembrie 2007. Administrația fiscală a stabilit astfel o cotizație suplimentară în sarcina Docteur De Bruyne la 14 ianuarie 2010 pentru exercițiul fiscal 2008.

24 Reclamația introdusă de Docteur De Bruyne împotriva acestei impozitări la 5 martie 2010 a fost respinsă printr-o decizie a administrației fiscale din 26 aprilie 2012.

25 La 18 iulie 2012, Docteur De Bruyne a introdus o acțiune prin care a solicitat anularea impozitării în litigiu la tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (Tribunalul de Primă Instanță din Hainaut, secția din Mons), care a fost respinsă printr-o hotărâre din 8 mai 2014.

26 Docteur De Bruyne a formulat apel împotriva acestei hotărâri la cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) la 4 iulie 2014.

27 În aceste condiții, cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons), pentru motive similare în cele două cauze, a decis să suspende judecarea cauzelor și să adreseze Curții o întrebare preliminară, identică în aceste două cauze:

„Este compatibil cu normele de întocmire a bilanțului prevăzute de [Directiva 78/660], norme potrivit cărora:

— conturile anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății [articolul 2 alineatul (3) din Directiva 78/660];

— provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt destinate acoperirii pierderilor sau datoriilor a căror natură este clar definită și care, la data închiderii bilanțului, sunt fie probabile, fie sigure, dar în privința cărora nu sunt determinate valoarea sau data la care urmează să survină [articolul 20 alineatul (1) din Directiva 78/660];

— evaluarea trebuie efectuată cu respectarea principiului prudenței, în special:

  — pot fi incluse doar beneficiile realizate la data închiderii bilanțului;

  — trebuie să se țină cont de toate riscurile previzibile și de pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar în cauză sau în cursul exercițiului anterior, chiar dacă astfel de riscuri sau de pierderi devin evidente între data închiderii bilanțului și data întocmirii acestuia [articolul 31 alineatul (1) litera (c) punctele (aa) și (bb) din Directiva 78/660];

— trebuie să se țină cont de veniturile și de cheltuielile aferente exercițiului la care se raportează conturile, indiferent de data încasării sau a plății veniturilor sau a cheltuielilor în cauză [articolul 31 alineatul (1) litera (d) din Directiva 78/660];

— elementele posturilor de activ și de pasiv trebuie evaluate separat [articolul 31 alineatul (1) litera (e) din Directiva 78/660],

faptul ca o societate emitentă a unei opțiuni pe acțiuni să poată înregistra în contabilitate ca venit prețul cesiunii opțiunii respective în cursul exercițiului contabil în care se exercită opțiunea respectivă sau la expirarea duratei de valabilitate a acesteia pentru a ține seama de riscul pe care și-l asumă emitentul opțiunii în urma angajamentului asumat, [iar nu] în cursul exercițiului în care se exercită opțiunea și prețul cesiunii este dobândit în mod definitiv, riscul asumat de emitentul opțiunii fiind evaluat separat prin înregistrarea contabilă a unui provizion?"

28 Prin decizia președintelui Curții din 13 septembrie 2016, cauzele C-444/16 și C-445/16 au fost conexate în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

29 Problema admisibilității întrebării preliminare a fost ridicată atât de reclamantele din litigiile principale, cât și de Comisia Europeană.

30 În primul rând, Comisia arată că litigiile principale sunt de natură fiscală. Or, întrebarea preliminară s-ar referi la interpretarea Directivei 78/660, care privește conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale.

31 Este adevărat că Directiva 78/660 nu are ca obiect stabilirea condițiilor în care conturile menționate pot sau trebuie să servească drept bază pentru stabilirea de către autoritățile fiscale ale statelor membre a bazei de impozitare și a cuantumului taxelor, precum impozitul pe profit în discuție în litigiile principale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punctul 28).

32 Cu toate acestea, nu se poate deduce din această constatare că întrebarea preliminară este inadmisibilă. Trebuie amintit că refuzul de a se pronunța asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională este posibil numai atunci când este evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 17 martie 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, punctul 17 și jurisprudența citată).

33 În această privință, trebuie amintit că Curtea a recunoscut deja că conturile anuale ale societăților pot fi utilizate ca bază de referință de statele membre în scopuri fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punctul 28 și jurisprudența citată). Or, din decizia de trimitere reiese că, în dreptul belgian, în lipsa unei derogări exprese prevăzute de normele fiscale, profiturile impozabile sunt stabilite în conformitate cu normele contabile și că legislația belgiană pertinentă nu conține nicio dispoziție referitoare la tehnica de înregistrare contabilă a prețului opțiunii.

34 În aceste condiții, nu rezultă în mod evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiilor principale.

35 În al doilea rând, reclamantele din litigiile principale solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 78/660 poate fi invocată în mod valabil de statul belgian în litigiile principale, dat fiind că, în opinia lor, această directivă nu a fost transpusă în mod concret în dreptul belgian.

36 În această privință, trebuie arătat că, deși dispozițiile dreptului național în discuție în litigiile principale nu au preluat într-o manieră literală dispozițiile Directivei 78/660, nu se contestă că stabilirea conturilor anuale ale societăților se efectuează cu respectarea obiectului, a principiilor și a dispozițiilor acestei directive, astfel încât interpretarea dată de Curte dispozițiilor directivei amintite ar fi obligatorie pentru soluționarea cauzelor principale de către instanța de trimitere (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 ianuarie 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, punctele 92 și 93). În plus, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, revine în asemenea împrejurări instanței de trimitere sarcina de a interpreta, în măsura posibilului, dreptul național pertinent în lumina dreptului Uniunii și, în speță, a Directivei 78/660 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 martie 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, punctul 18).

37 Prin urmare, întrebarea preliminară trebuie considerată admisibilă.

Cu privire la fond

38 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească, în special, dacă principiile imaginii fidele și prudenței, enunțate la articolul 2 alineatul (3) și, respectiv, la articolul 31 alineatul (1) litera (c) din Directiva 78/660, trebuie interpretate în sensul că se opun unei metode de înregistrare contabilă potrivit căreia o societate emitentă a unui drept de opțiune pe acțiuni înregistrează în contabilitate ca venit prețul cesiunii acestei opțiuni în cursul exercițiului contabil în care se exercită opțiunea respectivă sau la expirarea duratei de valabilitate a acesteia.

39 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că Directiva 78/660, potrivit celui de al treilea considerent al său, nu urmărește decât să stabilească condiții minime în ceea ce privește întinderea informațiilor financiare care ar trebui aduse la cunoștința publicului (Hotărârea din 3 octombrie 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punctul 29 și jurisprudența citată).

40 Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, respectarea principiului imaginii fidele constituie obiectivul primordial al Directivei 78/660. Potrivit acestui principiu, care figurează la articolul 2 alineatul (3) din această directivă, conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punctul 30 și jurisprudența citată).

41 Curtea a interpretat acest principiu într-o manieră suplă, considerând că el impune, pe de o parte, ca conturile să reflecte activitățile și operațiunile pe care ar trebui să le descrie și, pe de altă parte, ca informațiile contabile să fie date în forma considerată cea mai valabilă și mai adaptată pentru satisfacerea necesității de informații a terților, fără a aduce atingere intereselor societății vizate (Hotărârea din 14 septembrie 1999, DE + ES Bauunternehmung, C-275/97, EU:C:1999:406, punctul 27).

42 Curtea a avut deja ocazia să precizeze că aplicarea principiului imaginii fidele trebuie să fie ghidată, în măsura posibilului, de principiile generale care figurează la articolul 31 din Directiva 78/660, în cadrul cărora principiul prudenței, prevăzut la articolul 31 alineatul (1) litera (c) din această directivă, prezintă o importanță deosebită (Hotărârea din 3 octombrie 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punctul 32 și jurisprudența citată).

43 În temeiul dispozițiilor articolului 31 alineatul (1) litera (c) din Directiva 78/660, care enunță principiul prudenței, luarea în considerare a tuturor elementelor – beneficii realizate, cheltuieli, produse, riscuri și pierderi – care sunt în mod real aferente exercițiului în cauză permite să se asigure respectarea principiului imaginii fidele (Hotărârea din 3 octombrie 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punctul 33 și jurisprudența citată).

44 În ceea ce privește drepturile de opțiune pe acțiuni, precum cele în discuție în litigiile principale, directiva menționată nu conține nicio indicație specifică referitoare la metoda potrivit căreia prețul acestor opțiuni trebuie să fie înregistrat în contabilitate. Astfel cum a remarcat Comisia în observațiile sale prezentate Curții, există, așadar, în mod necesar diferite metode compatibile cu Directiva 78/660 atât timp cât ele respectă principiile generale stabilite de această directivă.

45 În această privință, trebuie subliniat că nu reiese din dosarul prezentat Curții că o metodă de înregistrare contabilă precum cea în discuție în litigiile principale, potrivit căreia o societate emitentă a unui drept de opțiune pe acțiuni poate înregistra în contabilitate ca venit prețul cesiunii acestei opțiuni în cursul exercițiului contabil în care se exercită opțiunea respectivă sau la expirarea duratei de valabilitate a acesteia, nu respectă principiile menționate.

46 Pe de o parte, faptul că o societate emitentă a unui drept de opțiune pe acțiuni nu înregistrează în contabilitate ca venit prețul cesiunii acestei opțiuni decât după exercitarea opțiunii sau la scadența sa nu este contrar principiului prudenței. Astfel, din deciziile de trimitere reiese că acest preț constituie remunerarea riscului asumat de societatea emitentă, care persistă pe toată durata opțiunii. Este, așadar, justificat, din perspectiva principiului prudenței, să nu se înregistreze în contabilitate ca venit acest preț decât după ce este posibil să se determine în mod definitiv dacă acest risc, de care este strâns legat, s-a realizat sau nu s-a realizat.

47 Pe de altă parte, nu se poate exclude, astfel cum au arătat reclamantele din litigiile principale în observațiile pe care le-au prezentat Curții, ca, atunci când prețul cesiunii opțiunii este înregistrat în contabilitate ca venit în cursul exercițiului în care dreptul de opțiune este emis și înaintea exercitării lui sau, dacă este cazul, înaintea scadenței acestuia, contabilitatea societăților emitente să prezinte, în exercițiile care urmează emiterii dreptului de opțiune, un risc mai mare decât cel care s-ar prezenta în cazul înregistrării contabile efectuate în cursul exercițiului în care opțiunea este exercitată sau opțiunea ajunge la scadență. Astfel, riscul suportat din cauza eventualei creșteri a cursului titlurilor subiacente opțiunilor poate fi în realitate atenuat de cuantumul prețului cesiunii opțiunii, care constituie o remunerare a acestui risc. În aceste împrejurări, o metodă de înregistrare în contabilitate, precum cea în discuție în litigiile principale, nu ar fi contrară principiului imaginii fidele.

48 Trebuie adăugat că, chiar dacă întrebarea preliminară face referire la articolul 20 din Directiva 78/660, acest articol nu este pertinent pentru a răspunde la această întrebare, care privește, în esență, înregistrarea în contabilitate a prețului opțiunii, iar nu înregistrarea în contabilitate a unui provizion pentru acoperirea pierderilor sau a datoriilor care sunt portabile sau certe.

49 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că principiile imaginii fidele și prudenței, enunțate la articolul 2 alineatul (3) și, respectiv, la articolul 31 alineatul (1) litera (c) din Directiva 78/660, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei metode de înregistrare contabilă potrivit căreia o societate emitentă a unui drept de opțiune pe acțiuni înregistrează în contabilitate ca venit prețul cesiunii acestei opțiuni în cursul exercițiului contabil în care se exercită opțiunea respectivă sau la expirarea duratei de valabilitate a acesteia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Principiile imaginii fidele și prudenței, enunțate la articolul 2 alineatul (3) și, respectiv, la articolul 31 alineatul (1) litera (c) din Directiva 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului [50 alineatul (2) litera (g) TFUE] privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/51/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 18 iunie 2003, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei metode de înregistrare contabilă potrivit căreia o societate emitentă a unui drept de opțiune pe acțiuni înregistrează în contabilitate ca venit prețul cesiunii acestei opțiuni în cursul exercițiului contabil în care se exercită opțiunea respectivă sau la expirarea duratei de valabilitate a acesteia.

Semnături