Urteilskopf

142 II 197

15. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A.X. contre Administration fiscale cantonale du canton de Genève (recours en matière de droit public) 2C_910/2014 / 2C_911/2014 du 17 mars 2016

Regeste (de):
Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 16 Abs. 1 und 3 sowie Art. 167 DBG. Forderungsverzicht; Einkommenszufluss; Kapitalgewinn; Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; Steuererlass.

Der Forderungsverzicht einer Bank zugunsten eines privaten Schuldners stellt für diesen steuerbares Einkommen (Verminderung der Passiven) i.S.v. Art. 16 Abs. 1 DBG dar (E. 5.1-5.4). Ob der Forderungsverzicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Schuldners verbessert oder nicht, hängt nicht davon ab, ob die Schuld aus der Sicht des Gläubigers noch einen effektiven Wert hat. Steuerrechtlich massgebend ist die Perspektive des Schuldners (E. 5.5). Der Forderungsverzicht kann nicht als privater Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG qualifiziert werden (E. 5.6). Art. 16 Abs. 1 DBG entspricht dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welches auch dem Steuererlass zugrunde liegt (E. 6).

Regeste (fr):
Art. 127 al. 2 Cst.; art. 16 al. 1 et 3 et art. 167 LIFD. Abandon de créance; accroissement du revenu; gain en capital; imposition selon la capacité économique; remise de l'impôt.

L'abandon de créance consenti par une banque en faveur de son débiteur privé constitue un revenu imposable de celui-ci (diminution de la dette) en vertu de l'art. 16 al. 1 LIFD (consid. 5.1-5.4). Déterminer fiscalement si l'abandon de créance accroît ou non la capacité économique du débiteur ne dépend pas de la question de savoir si la créance revêt encore une valeur effective du point de vue du créancier, mais de la perspective du débiteur (consid. 5.5). La créance abandonnée ne peut être qualifiée de gain en capital (consid. 5.6). L'art. 16 al. 1 LIFD est conforme au principe de l'imposition selon la capacité économique, que concrétise aussi l'institution juridique de la remise de l'impôt (consid. 6).

Regesto (it):
Art. 127 cpv. 2 Cost.; art. 16 cpv. 1 e 3 e art. 167 LIFD. Rinuncia di credito; incremento del reddito; utile in capitale; imposizione secondo la capacità economica; condono dell'imposta.

La rinuncia di credito concessa da una banca a un debitore privato costituisce per quest'ultimo un reddito imponibile (diminuzione del debito) in virtù dell'art. 16 cpv. 1 LIFD (consid. 5.1-5.4). Stabilire se, dal profilo fiscale, la rinuncia del credito aumenta o meno la capacità economica del debitore non dipende dalla questione di sapere se il credito abbia ancora un valore effettivo dal punto di vista del creditore, ma da quello del debitore (consid. 5.5). Il credito a cui si rinuncia non può essere considerato utile in capitale (consid. 5.6). L'art. 16 cpv. 1 LIFD rispetta il principio dell'imposizione secondo la capacità economica, concretizzato pure dall'istituto giuridico del condono dell'imposta (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 198

A. A.X., née en 1948, est domiciliée à Genève. En 1986, l'intéressée a acheté avec son époux, B.X., en co-propriété par moitié, le capital-actions de la société immobilière C. La société était propriétaire d'une villa à D. que les époux X. ont occupée à titre de logement principal avec leurs trois enfants. Le financement a été assuré au moyen de deux emprunts auprès de la banque E. SA, totalisant 3'600'000 fr. En 1993, un nouveau prêt hypothécaire de 3'000'000 fr. a été accordé aux époux X. En 1996, la banque a dénoncé le prêt au remboursement et a engagé des poursuites. A la suite de restructurations, les créances de la banque E. SA ont été reprises par la banque F. SA. B.X. est décédé en novembre 1999. Le 13 septembre 2001, A.X. a obtenu un arrangement avec ses créanciers. Aux termes d'une convention signée le même jour, A.X. reconnaissait devoir à la banque F. SA un montant total de 5'353'718 fr. 55. L'intéressée s'engageait à vendre l'immeuble pour un montant de 3'300'000 fr. Le produit de la vente devait être versé à la banque qui procéderait à un premier abandon de créance à hauteur de 1'000'000 fr. Le solde de la dette faisait l'objet d'un deuxième abandon de créance partiel dans les vingt-quatre mois, laissant un solde de 500'000 fr., remboursable selon les moyens de A.X., mais qui devait être définitivement abandonné trois ans après le second. Le 8 août 2003, l'Administration fiscale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a notifié à A.X. les bordereaux pour l'impôt fédéral direct (IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ICC) pour la période fiscale de 2001. Le 5 septembre 2003, l'intéressée a formé réclamation contre les bordereaux précités, au motif que l'intégralité des intérêts hypothécaires n'en avait pas été déduite. Elle a également joint une copie de la convention conclue avec la banque. Le 26 mai 2004, l'Administration fiscale cantonale a informé A.X. qu'elle entendait rectifier la décision de taxation 2001 en sa défaveur, en ajoutant aux revenus déclarés par celle-ci un montant de 1'000'000 fr. correspondant à la créance abandonnée par la banque en 2001. L'intéressée a sollicité de l'Administration fiscale cantonale qu'elle revoie sa position, faisant valoir que le montant de l'abandon de créance outrepassait largement sa capacité contributive. Le 17 décembre 2010, à la suite d'une période de suspension de la procédure, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation

formée par A.X. le 5 septembre 2003 et a rectifié les bordereaux d'impôt IFD et ICC 2001 de la contribuable en sa défaveur, ajoutant 1'000'000 fr. au revenu imposable pour cette période. Ainsi, pour la période fiscale de 2001, l'impôt fédéral direct a été arrêté à 141'599 fr. 50 sur la base d'un revenu imposable de 1'231'300 fr. Quant à l'impôt cantonal et communal, il a été arrêté à 372'548 fr. 15 sur la base d'un revenu imposable de 1'231'368 fr. et d'une fortune nulle. Le 19 janvier 2011, A.X. a recouru contre ces décisions sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif) qui, par jugement du 5 décembre 2011, a partiellement admis le recours. Sur recours d'A.X. auprès de la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice), ce jugement a été annulé par arrêt du 5 mars 2013, en raison de la composition irrégulière du Tribunal administratif. La cause a été renvoyée à l'autorité précédente pour qu'elle statue à nouveau.

B. Par jugement du 19 juin 2013, statuant dans une nouvelle composition, le Tribunal administratif a annulé le bordereau de droits d'enregistrement du 10 décembre 2008 et a confirmé les bordereaux rectificatifs ICC et IFD du 17 décembre 2010. Par arrêt du 26 août 2014, la Cour de justice a rejeté le recours interjeté par A.X. contre ce jugement.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X. demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du 26 août 2014 tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC et de renvoyer la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision.

D. Après avoir délibéré en séance publique le 17 mars 2016, la Cour de céans a rejeté le recours, dans la

mesure où il était recevable, tant concernant l'IFD que l'ICC. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:
II. Impôt fédéral direct

5. La recourante conteste en premier lieu la qualification comme revenu imposable au sens de l'art. 16 al. 1 LIFD (RS 642.11) de l'abandon de créance dont elle a bénéficié.

BGE 142 II 197 S. 200

5.1 L'art. 16 al. 1 LIFD pose le principe selon lequel sont imposables "tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques". Selon la jurisprudence, l'abandon d'une créance bancaire en faveur d'un client débiteur est fiscalement considéré comme un revenu pour ce dernier et non comme un don (cf. arrêt 2C_120/2008 / 2C_121/2008 du 13 août 2008 consid. 2.2, in RDAF 2009 II p. 34; voir aussi ATF 140 II 353 consid. 2.2 p. 355; ATF 115 Ib 269 consid. 4b p. 272; arrêts 2C_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 4.3.3; 2C_931/2013 du 6 septembre 2014 consid. 2.1; 2C_104/2013 du 27 septembre 2013, in ASA 82 p. 307; 2C_224/2008 / 2C_225/2008 / 2C_226/2008 du 1er avril 2009 consid. 2.2, in RDAF 2009 II p. 555; 2A.321/1997 du 23 septembre 1999). Dans la mesure où la dette est commerciale, la remise sera traitée en tant que revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD (arrêt 2C_120/2008 précité, consid. 2.2 et les références citées, notamment arrêt H 162/05 du 28 décembre 2006 consid. 3.1 et 3.2, non publiés in ATF 133 V 105). Si la dette remise est privée, il s'agit, selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette, d'un revenu imposable en vertu de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD (cf. arrêts 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.2; 2C_120/2008 précité, consid. 2.2).

5.2 En l'occurrence, par convention du 13 septembre 2001, la recourante a reconnu devoir à la banque un montant de 5'353'718 fr. 55. Afin d'assainir son endettement envers la banque, la recourante s'est engagée à lui verser le solde de la vente de sa villa, soit 3'300'000 fr. Cela fait, il était convenu que la banque procéderait à un premier abandon de créance à hauteur de 1'000'000 fr. Comme l'a constaté à juste titre l'instance précédente, cet abandon de créance a entraîné la diminution de la dette de la recourante vis-à-vis du créancier hypothécaire, sans contre-partie de sa part. L'abandon de créance consenti par la banque constitue un élément du revenu de la recourante et tombe ainsi sous le coup de l'art. 16 al. 1 LIFD.

5.3 La recourante conteste ce raisonnement. Elle soutient que, compte tenu de sa situation financière obérée, la créance litigieuse devait être considérée comme étant sans valeur et qu'à ce titre, elle ne saurait être imposée comme revenu. Se fondant sur l'arrêt 2C_276/2010 du 19 octobre 2010, la recourante distingue la valeur nominale de la valeur effective de la créance abandonnée. Constatant que, selon cette jurisprudence, la remise d'une dette commerciale est imposée à sa valeur nominale, la recourante en déduit, a contrario, que la remise d'une dette privée devrait être imposée selon la "valeur

BGE 142 II 197 S. 201

résiduelle de la créance à l'aune de la solvabilité du débiteur". D'après l'intéressée, la différence de traitement entre les deux situations serait justifiée par le fait que, contrairement au débiteur d'une dette privée, le contribuable indépendant est imposé uniquement sur son bénéfice commercial et, qu'à ce titre, il a droit aux déductions prévues pour les indépendants aux art. 27-31 LIFD.

5.4 Une telle position ne saurait être suivie. Quoi qu'en dise la recourante, l'abandon de créance consenti par la banque a permis à l'intéressée de réduire ses dettes de 1'000'000 fr. En diminuant son passif, elle s'est enrichie à concurrence du même montant. L'amélioration de sa situation financière doit ainsi être prise en compte dans le cadre de son imposition. L'arrêt 2C_276/2010 dont se prévaut la recourante ne lui est d'aucun secours. Il se rapporte uniquement à la situation dans laquelle le contribuable a contracté une dette commerciale. L'arrêt n'autorise pas à conclure, par un raisonnement a contrario, que la valeur d'une créance privée varie en fonction de la situation financière du débiteur. S'ajoute à cela que si la théorie de l'accroissement net du patrimoine est plus facile à mettre en oeuvre s'agissant des personnes physiques qui exercent une activité indépendante dans la mesure où une comptabilité régulière est tenue, elle reste néanmoins praticable pour les personnes physiques qui n'exploitent pas une entreprise astreinte à tenir des livres. En effet, s'agissant de la fortune commerciale, le résultat ne peut être déterminé qu'après avoir évalué les actifs et passifs à la fin d'une période comptable, alors que dans le domaine privé, les augmentations réelles de la fortune font l'objet d'un examen continu. Dans la mesure où - à l'exception de la fortune immobilière - la valeur d'usage des éléments de la fortune utilisés pour les besoins propres n'est pas prise en considération, il va de soi qu'il n'est pas non plus tenu compte des pertes de valeur correspondantes (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd. 2016, p. 206 et les références citées). Ainsi, même lorsque la dette remise est privée, les exceptions au principe de la théorie de l'accroissement net du patrimoine doivent trouver leur fondement dans une exonération légale expresse (cf. par exemple: art. 16 al. 3 LIFD). Or, la recourante n'indique pas sur quelle base légale elle fonde son raisonnement et on n'en décèle du reste aucune. L'application de l'art. 16 al. 1 LIFD n'est à cet égard nullement subordonnée à la condition de la solvabilité du débiteur.

La situation financière obérée du contribuable ne constitue pas non plus un motif d'exonération au sens de l'art. 24 LIFD. Il existe, pour tenir compte de cet élément, la possibilité pour le contribuable de solliciter une remise d'impôt pour atténuer une charge fiscale trop lourde (cf. art. 167 LIFD). La question d'une remise éventuelle ne fait cependant pas l'objet du présent litige (cf., néanmoins, consid. 6.3 infra).

5.5 La recourante se prévaut en outre de l'arrêt 2C_120/2008 du 13 août 2008 (in RDAF 2009 II p. 34). D'après elle, l'abandon d'une créance dépourvue de valeur ("non-valeur") ne constituerait pas un revenu pour le débiteur. Le principe de la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.; pour la définition de ce principe, cf. consid. 6 infra) commanderait de ne pas imposer l'abandon d'une telle créance.

5.5.1 Dans l'arrêt 2C_120/2008 précité, qui concernait un abandon de créance de 1'554'526 fr. d'une banque en faveur de son débiteur, le Tribunal fédéral a, en premier lieu, confirmé que cet abandon de créance devait être traité comme un revenu au sens de l'art. 16 al. 1 LIFD (consid. 2.1; voir aussi le présent arrêt, au consid. 5.2 supra). En deuxième lieu, le Tribunal fédéral a écarté l'argument défendu par le recourant dans cette cause selon lequel l'abandon de créance constituerait un gain en capital privé exonéré de l'impôt (consid. 2.3 et 3.2; voir aussi le présent arrêt, au consid. 5.6 infra). En troisième et dernier lieu, le Tribunal fédéral a abordé la question de la valeur de la créance que la banque avait abandonnée en faveur de son débiteur (arrêt 2C_120/2008 du 13 août 2008 consid. 3.1). A ce titre, la Cour de céans a pris acte de ce que les recourants ne remettaient pas en cause l'ampleur du revenu pris en compte au titre de l'impôt; il n'y avait, par conséquent (interdiction de la reformatio in pejus), pas lieu d'examiner le point soulevé par l'autorité fiscale cantonale, dans ses observations sur recours, de savoir s'il ne fallait pas imposer la totalité de la valeur nominale de la créance abandonnée, c'est-à-dire sans tenir compte - comme cela avait été fait in casu par les autorités fiscales -

de la solvabilité (”Bonität”) du débiteur (cf. arrêt 2C_120/ 2008 précité, let. B et consid. 3.1). Quoi qu'il en fût, on pouvait retenir que la solution pratiquée dans le cas d'espèce paraissait tout à fait défendable au regard du principe de réalisation du revenu, l'alternative revenant, par exemple, à considérer comme revenu imposable le montant complet de la créance d'impôt abandonnée (consid. 3.1). Quant au principe de la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), il avait été dûment pris en considération dans la mesure où les

autorités fiscales n'avaient tenu compte de l'abandon de créance que dans la mesure où la créance avait conservé sa valeur ou une certaine valeur (consid. 3.5).

5.5.2 Certes, de par sa formulation, le considérant 3.1 in fine de l'arrêt 2C_120/2008 précité pourrait laisser sous-entendre qu'il serait permis à l'autorité fiscale de ne pas imposer la différence entre, d'une part, la valeur nominale d'une dette contractée et, d'autre part, sa valeur effective depuis la perspective du créancier. Force est toutefois de considérer que, dans l'arrêt en question, le Tribunal fédéral s'était expressément interdit de trancher le point de savoir s'il n'aurait pas en réalité incombé aux autorités cantonales d'imposer la créance abandonnée à hauteur de sa valeur nominale, en d'autres termes, si c'est à bon droit que les autorités fiscales cantonales avaient décidé d'imposer comme revenu la créance abandonnée en lui conférant une valeur effective inférieure à celle de la créance nominale en partant de la perspective du créancier. En conséquence, la phrase figurant au consid. 3.1 concernant le caractère défendable de la solution cantonale au regard du principe de réalisation du revenu devait être comprise comme revêtant la forme d'un simple obiter dictum, dépourvu de toute valeur de précédent, à l'instar d'ailleurs du consid. 3.5 in fine, au titre duquel la Cour de céans s'était contentée de constater que la pratique cantonale conduisait quant à son résultat à tenir suffisamment compte de la capacité contributive du débiteur.

5.5.3 S'il est exact que, de façon générale, la valeur d'une créance se définit du point de vue du créancier et non de celui du débiteur, déterminer si l'abandon de créance accroît ou non la capacité économique du débiteur ne dépend en revanche pas de la question de savoir si le créancier pourra un jour recouvrer sa créance en engageant des poursuites ou si celle-ci revêt (encore), à ce titre, une certaine valeur effective pour lui. En d'autres termes, la prise en considération par le créancier de la solvabilité ou non de son débiteur pour qualifier tout ou partie de sa créance de non-valeur n'est pas pertinente par rapport à la question de l'imposition de l'abandon de créance consenti en faveur dudit débiteur. Il est au contraire décisif d'établir, dans la perspective du débiteur, si l'abandon de créance en sa faveur élargit la marge de manoeuvre financière dont il dispose; ce, peu importe quel avait été l'état antérieur de sa fortune, respectivement à combien s'élèvent ses éventuelles dettes. Or, en toute hypothèse, l'abandon de créance par le créancier a pour effet d'améliorer la situation économique de son débiteur. Il s'ensuit que la clause

générale figurant à l'art. 16 al. 1 LIFD s'avère, de par sa systématique, conforme au principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (cf. ATF 140 II 157 consid. 7.4 p. 162; ATF 139 II 363 consid. 2.2 p. 367; ATF 133 I 206 consid. 8.2 p. 222 s.) et qu'elle concrétise, de pair avec l'institution de la remise d'impôt traitée ci-après (consid. 6 infra), le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique.

5.5.4 Il suit de ce qui précède que c'est à juste titre que la Cour de justice a considéré que l'abandon de créance devait être imposé comme un revenu en application de l'art. 16 al. 1 LIFD.

5.6 Reste à déterminer si l'abandon de créance consenti par la banque peut être qualifié de gain en capital privé au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD. D'après cette disposition, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables. L'exonération des gains en capital privés est une exception au principe de l'imposition d'après la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), concrétisé par le principe de l'accroissement net du patrimoine. Cette exception a été voulue par le législateur, notamment pour des motifs d'économie de procédure (ATF 114 Ia 221 consid. 5c p. 230 s.), mais doit être appliquée avec retenue (cf. ATF 115 Ib 238 consid. 4 p. 243). Dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu, les exceptions doivent être interprétées restrictivement (ATF 139 II 367 consid. 2.2 p. 367).
Comme il a été vu (cf. consid. 5.5.1 supra), le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de nier l'existence d'un gain en capital en cas d'abandon de créance de la part d'une banque en faveur d'un client privé (cf. arrêt 2C_120/2008 précité, consid. 2.3). Cette jurisprudence doit être confirmée à cet égard. L'aliénation implique en principe une diminution de la substance. La condition sine qua non du gain en capital exonéré est par conséquent l'aliénation intégrale ou partielle de droits réels ou personnels. Ceux-ci quittent la propriété de l'aliénateur, ce qui réduit temporairement sa substance jusqu'à la réception de la contre-prestation (cf. ATF 139 II 363 consid. 2.3 p. 367; cf. aussi ATF 141 II 326 consid. 7 p. 335 ss). Or, dans le cas d'un abandon de créance, force est de constater que l'existence d'une aliénation fait défaut. On ne décèle du reste aucun acte de la part de l'aliénateur, l'abandon étant le seul fait du créancier. Il s'ensuit que la créance abandonnée ne saurait être qualifiée de gain en capital au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD.

BGE 142 II 197 S. 205

6. Invoquant l'art. 127 al. 2 Cst., la recourante se plaint de la violation du principe de l'imposition selon sa capacité contributive.

6.1 D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 ss; ATF 133 I 206 consid. 6 et 7 p. 215 ss; ATF 99 Ia 638 consid. 9 p. 652 s.; KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, RDS 111/1992 II p. 92 s.). Les principes de l'art. 127 Cst., qui constituent une reprise des développements de la doctrine et de la jurisprudence concernant le droit à l'égalité tiré de l'art. 4 aCst., sont des droits fondamentaux au même titre que le droit général à l'égalité (art. 8 Cst.; HERTIG RANDALL/CHATTON, Les droits sociaux en Suisse, in Social Rights as Fundamental Rights, Krzysztof Wojtyczek [éd.], 2016, p. 383 ss, 460 s.).

6.2 Au consid. 5.5 du présent arrêt (cf. supra), la Cour de céans a précisé que c'est le propre de l'institution juridique de l'abandon de créance d'améliorer la situation économique du débiteur, au travers d'une diminution de son passif, de sorte que cette opération doit en principe être traitée sous l'angle de l'art. 16 al. 1 LIFD. La clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD a du reste été adoptée par le législateur dans le but de concrétiser le principe de l'imposition selon la capacité économique et constitue partant l'expression légale du principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'imposition du revenu des personnes physiques (cf. ATF 140 II 157 consid. 7.4 p. 162; ATF 139 II 363 consid. 2.2 p. 367; ATF 133 I 206 consid. 8.2 p. 222 s.).

6.3 Cela dit, on ne saurait perdre de vue que si l'abandon de créance augmente la capacité économique du débiteur et entre donc en considération au regard de la théorie de l'accroissement net du patrimoine, il n'accroît en revanche pas simultanément les liquidités dont dispose ce dernier. En effet, à mesure des moyens financiers - issus de ses revenus, de sa fortune ou d'autres sources - à sa disposition, le contribuable est susceptible de ne pas pouvoir faire face à la charge fiscale découlant de l'abandon de créance obtenu.

Afin d'éviter, entre autres dans une telle constellation, les conséquences trop rigoureuses pour des contribuables tombés dans le dénuement, la loi prévoit la possibilité de demander une remise totale ou partielle des impôts normalement dus (cf. art. 167 LIFD). Une telle

situation peut se présenter notamment lorsque le paiement de l'entier du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière. Le système fiscal aménagé par le législateur fédéral est ainsi parfaitement compatible avec les principes découlant de l'art. 127 al. 2 Cst., puisqu'il concrétise le principe de l'imposition selon la capacité économique tout en permettant, à des conditions particulières, de tenir compte de la situation personnelle du contribuable (cf. ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.). Etant donné que l'abandon de créance a été imposé en application des principes susmentionnés, le grief tiré de la violation du principe de l'imposition selon la capacité économique doit être écarté.

6.4 Il s'ensuit que le recours devra être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, en ce qui concerne l'IFD. (...)