

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1002/2007-ICC

ATA/580/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 août 2010

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur M_____
représenté par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 4 juin 2009 (DCCR/506/2009)**

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct 2005 (ci-après : ICC et IFD 2005).
2. Monsieur M_____ (ci-après : le contribuable), domicilié au _____ quai du M_____, a exploité, durant l'année 2005, une entreprise en raison individuelle "T_____", sise _____ rue de P_____, à Genève, dont le but était la diffusion et l'installation de systèmes d'alarme.
3. Dans sa déclaration fiscale 2005, remise le 27 juin 2006 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE), le contribuable a mentionné tant pour l'ICC que pour l'IFD, un revenu brut de CHF 38'855.-. Le revenu imposable après déductions se montait à CHF 28'299.- pour l'ICC, et à CHF 32'711.- pour l'IFD.

Les comptes relatifs à son activité indépendante faisaient notamment état des charges suivantes :

- "Loyers et charges T_____"	CHF 11'187,40
- "Loyers et charges Quai (4/5 à charge RM)"	CHF 4'648,00
- "Assurances, rep, taxe, véhicule professionnel"	CHF 3'072,35
- "Voyages-représentation, dpl divers"	CHF 8'932,95
- "Assurances, rep, taxe, véhic opel (3/5 charges RM)"	CHF 1'313,30
- "Téléphones/Fax/Natel"	CHF 3'660,40

Sous ce dernier poste, le contribuable a comptabilisé les frais de communication relatifs à quatre postes de téléphone, soit trois lignes fixes (022 _____/ 022 _____/ 021 _____) et un poste portable (079 _____).

Le total des produits s'élevait à CHF 89'429,04 et celui des charges à CHF 50'574,29, soit un bénéfice net de CHF 38'855.-.

4. Le 3 août 2006, l'AFC-GE a expédié au contribuable des bordereaux ICC et IFD afférents à l'année fiscale 2005. Calculés respectivement sur un revenu imposable de CHF 37'400.- et de CHF 41'400.-, l'ICC était arrêté à CHF 4'753,45 et l'IFD à CHF 321,25.

Elle avait retenu un bénéfice net de CHF 47'572.- en lieu et place de CHF 38'855.-. Les reprises suivantes avaient été opérées :

- Loyers et charges T_____ pour CHF 2'667.- selon les justificatifs remis ;
- Voyages-représentation pour CHF 3'573.- : reprise de 2/5 à titre privé ;
- Assurances, réparations, taxe, véhicule Opel pour CHF 1'313.- : seul un véhicule pouvait être considéré à usage professionnel ;
- Téléphones, fax, téléphone portable pour CHF 1'464.- : reprise de 2/5 à titre privé.

5. Par pli du 11 août 2006, le contribuable a déposé une réclamation à l'encontre des bordereaux précités. Le loyer comptabilisé concernait les locaux commerciaux. Les frais de voyages, de représentation, de téléphone, de fax et de natel étaient engagés uniquement à des fins professionnelles.

6. Par deux décisions du 4 janvier 2007, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Selon la pratique usuelle et la jurisprudence, quand l'existence d'un rapport de nécessité entre les frais engagés et la production du revenu taxé ne pouvait être aisément prouvée, ceux-là étaient admis à concurrence de 3/5.

Les frais de voyages et de représentation ainsi que les frais de téléphone, fax, téléphone portable étaient donc admis dans cette mesure.

Lorsqu'un contribuable utilisait plusieurs véhicules pour l'exercice de sa profession, seuls les frais relatifs aux véhicules utilitaires étaient déduits. L'utilisation de véhicules supplémentaires privés était considérée comme de la convenance personnelle.

S'agissant du loyer professionnel, un montant de CHF 8'520.- avait été retenu lors de la taxation 2004.

7. Par plis des 17 janvier et 27 mars 2007, le contribuable a interjeté recours contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct d'une part, et de la commission cantonale de recours en matière d'impôts d'autre part, remplacées depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

Toutes les charges comptabilisées étaient des charges professionnelles. La répartition entre les frais professionnels et les frais privés avait été effectuée dans ses comptes commerciaux.

En annexe au recours, le contribuable a produit les documents suivants :

- Un avis de majoration du loyer du local commercial sis rue de P_____ 16 faisant état - pour la période allant du 1^{er} avril 2003 au 1^{er} avril 2006 - d'un loyer annuel de CHF 8'520.-, plus CHF 480.- de charges, soit un total de CHF 9'000.- ;

- Des extraits de sa comptabilité générale attestant :
 - d'un loyer de parking de CHF 165.- par mois, outre un loyer de CHF 750.- pour le bureau précité. Dans le compte relatif à ces deux loyers, avaient été également comptabilisés des frais d'électricité de CHF 50.- environ par mois. Le total de ce compte était de CHF 11'187,40 ;
 - d'un listing des frais de "voyages/représentation/déplacements/divers" totalisant une somme de CHF 8'932,95, dont notamment des frais d'essence et des "frais de représentation professionnelle" entre CHF 200.- et CHF 600.- par mois ;
 - du détail du poste "Téléphones/fax/natel" concernant des frais de communication relatifs aux trois postes de téléphone fixe et au téléphone portable précités, duquel il avait retranché un montant de CHF 840.- pour ses communications privées.

Il a conclu à ce qu'au titre de locaux professionnels, les charges y relatives soient admises, que les charges dûment comptabilisées à titre professionnel ne fassent pas l'objet d'une reprise de 2/5 vu la dichotomie opérée dans sa comptabilité entre ses frais privés et professionnels, qu'un nouveau bordereau tenant compte des charges dûment justifiées lui soit notifié, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

8. Dans ses réponses du 12 septembre 2007, l'AFC-GE s'est engagée à ramener la reprise sur le poste "Loyers et charges T_____" de CHF 2'667.- à CHF 2'309.- et a conclu au rejet des recours pour le surplus.

9. Le contribuable a répliqué le 9 avril 2008.

La place de parking, dont il produisait le bail, se trouvait dans la cour de son domicile privé. Toutefois, ses locaux commerciaux étaient situés à 200 mètres.

Lors de ses déplacements professionnels, il prenait ses repas hors de son domicile. Ses frais de restaurant équivalaient à ceux d'un salarié dont le lieu de travail se trouvait à plus d'une demi-heure du domicile. De nombreuses factures établies par un restaurant se situant près de son bureau et mentionnant les coûts d'un à deux plats du jour étaient versés à la procédure.

Le raccordement de téléphone, n° 022 _____ était un numéro professionnel installé rue de P_____ qui servait de téléphone et fax.

Le n° 021 _____ était un numéro professionnel installé à la centrale de Lausanne pour des raisons publicitaires pour les clients vaudois, numéro qui était dévié automatiquement sur la ligne principale n° 022 _____ à Genève.

Le n° 022 _____ était semi-professionnel installé à son domicile, dont une pièce était utilisée comme bureau administratif, en accord avec l'AFC-GE. Le montant total des factures concernant cette ligne s'était élevé à CHF 1'246,80 duquel il avait retranché CHF 840.- pour emploi privé.

Le n° 079 _____ était professionnel et correspondait au numéro de portable utilisé durant les jours ouvrables et lors des déplacements professionnels. Le portable privé n° 079 _____ n'apparaissait pas dans le compte pour frais professionnels ("compte 462") mais était à la charge "du compte privé 437".

10. Dans sa duplique du 11 juin 2008, l'AFC-GE a admis que la reprise concernant le loyer ne devait correspondre qu'aux 2/5 du loyer du parking, soit à CHF 792.-. Le contribuable ayant aussi un véhicule privé, il convenait d'admettre une utilisation du parking également à des fins privées. Pour les autres reprises, elle a maintenu sa position.

11. Le contribuable a répondu le 18 mai 2009 à une demande d'information du 28 avril 2009 de la commission, l'informant d'une éventuelle reformatio in pejus en cas de frais non justifiés par pièces.

Quatre lignes téléphoniques étaient employées dans le cadre professionnel. Le n° 022 _____ était utilisée par lui et par ses deux employées. Il n'avait pas de succursale dans le canton de Vaud.

Il a également produit une correspondance de Swisscom l'informant que le raccordement n° 021 _____ était "rattaché au central d'Ouchy et dévié automatiquement sur le numéro 022 _____".

12. Dans une lettre du 19 mai 2009, le contribuable a précisé que pour ce qui était du poste "voyages-représentation, déplacements divers", les divers justificatifs (tickets, factures et quittances) avaient déjà été versés à la procédure.

13. Par décision du 4 juin 2009, la commission a partiellement admis les recours en tant qu'ils concernaient les postes "Loyers et charges T_____" et "Téléphones/Fax/Natel".

Ainsi, s'agissant des frais de loyer du parking sis au domicile privé du contribuable, la reprise de 2/5 proposée par l'AFC-GE dans sa duplique, soit un montant de CHF 792.-, était justifiée dès lors que cette place était également occupée par le contribuable pour stationner son véhicule privé.

En revanche, la reprise de CHF 1'313.- relative aux frais du véhicule privé était confirmée, car ces dépenses ne devaient pas figurer dans les comptes commerciaux.

Pour le poste "Voyages-représentation, déplacement divers", le contribuable n'avait pas établi le lien de nécessité avec le revenu concerné. Il convenait donc, en application de la jurisprudence constante de la commission, de procéder à une reformatio in pejus et de réintégrer la totalité de ces frais de CHF 8'932,95 dans le bénéfice imposable du contribuable.

Enfin, en ce qui concernait les frais de téléphone, les postes 022 _____ et 021 _____ concernaient exclusivement l'activité professionnelle. En conséquence, les frais y relatifs de CHF 2'789,25 devaient être intégralement déduits. Pour la ligne 079 _____, 3/5^{ème} des frais s'y rapportant devaient être pris en considération ; la reprise se montait donc à CHF 157.-. En revanche, les dépenses liées au n° 022 _____ situé à son domicile devaient être refusées ; la reprise s'élevait en conséquence à CHF 892,50.

14. Le 2 juillet 2009, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée en concluant à l'annulation des reprises effectuées par la commission.

En sus des arguments développés dans ses précédentes écritures, ni l'AFC-GE, ni la commission n'avaient remis en cause la qualité de sa comptabilité. Celle-ci distinguait les frais professionnels des frais privés. Les reprises pour part privée sur les postes "Loyers et charges T_____", "Voyage-représentation, dpl divers" et "Téléphones/Fax/Natel" étaient en conséquence injustifiées et ne pouvaient faire l'objet de corrections sans la preuve d'une irrégularité comptable.

Pour le premier poste précité, l'AFC-GE avait omis à tort de prendre en compte la deuxième place de parking qu'il louait à son domicile. Quant aux charges liées au deuxième poste (Voyages, rep, dpl divers), entièrement reprises par la commission, il aurait fallu que cette dernière examine pièce par pièce les frais listés dans la comptabilité, cas échéant retire ceux qui lui semblaient indus, et retourne le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à la vérification qui n'avait pas été effectuée par la commission. Enfin, il possédait deux téléphones portables, l'un professionnel, l'autre privé. Il était donc "raisonnablement" possible "d'affirmer que les frais d'utilisation d'un téléphone portable dont le numéro est réservé aux appels professionnels soit utilisé uniquement pour des raisons professionnelles".

15. Le 13 août 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission.

L'AFC-GE était en droit de modifier le compte de pertes et profits du contribuable s'agissant des charges qu'elle considérait comme non justifiées commercialement.

D'autre part, le contribuable n'avait en particulier pas prouvé l'existence de la location d'une deuxième place de parking à son domicile, aussi il n'était pas possible d'en tenir compte. Seule la location d'une place à titre professionnel établie par le contrat produit avait été déduite. D'autre part, la reformatio in pejus opérée par la commission devait être confirmée, dès lors que le document justificatif remis par le contribuable (mouvement de comptes pour le poste frais de voyage et de représentation) ne permettait en aucune manière de déterminer la corrélation entre les frais comptabilisés et l'activité lucrative. Enfin, le contribuable n'avait pas non plus démontré que le téléphone portable, dont le numéro était réservé aux appels professionnels, n'avait pas été utilisé à des fins privées également. En particulier, aucun document probant n'établissait la réalité d'interventions la nuit ou les week-end, alors que les factures produites indiquaient des appels "tarif de nuit/week-end".

16. Par courrier du 27 août 2009, la commission a transmis son dossier et persisté dans sa décision.
17. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est déterminée le 2 septembre 2009 et a conclu au rejet du recours.
18. A la demande du contribuable, le juge délégué a convoqué les parties à une audience de comparution personnelle le 30 octobre 2009.

L'AFC-CH s'est fait excuser par courrier du 26 octobre 2009 et a persisté dans ses dernières conclusions.

a. Le contribuable ne comprenait pas la raison de la reprise de CHF 2'300.- pour son local professionnel à la rue de P_____. Le coût de son parking à la rue du M_____, qui était le seul dont il disposait et pour lequel il payait CHF 165.- par mois, devait être déduit dans son intégralité. A cela s'ajoutaient les prix de deux macarons de CHF 180.- chacun par an, puisqu'il disposait de deux véhicules. Il a ajouté : "je ne suis pas d'accord que l'AFC retienne sur le loyer du parking les 2/5 de cette somme au motif que cette place serait aussi utilisée à titre privé. J'admets cependant que le dimanche soir, si je suis parti en voiture pour le week-end, je stationne ma voiture privée dans le parking professionnel, le véhicule professionnel étant alors stationné dans la rue grâce au macaron. Jusqu'ici, je n'ai jamais demandé la déduction du coût du macaron utilisé à titre professionnel, ce montant ne figurant pas dans ma comptabilité".

Ses frais professionnels étaient essentiellement des frais de déplacement puisqu'il vendait des systèmes d'alarme dans toute la Suisse romande et qu'il se rendait chez ses clients la plupart du temps en voiture et quelques fois en train. Il avait indiqué à l'AFC-GE le nom de tous ses clients ainsi que leur adresse sous la pièce 18 produite devant la commission avec, en regard le montant de la facture pour chacun d'eux. Il ne voyait pas comment il pouvait établir la relation de

nécessité entre les frais de déplacement et son chiffre d'affaires. La totalité de la somme de CHF 8'932,94 devait être déduite car elle concernait uniquement des frais professionnels car tous ses frais privés faisaient l'objet d'un compte séparé.

Pour les téléphones, seuls demeuraient litigieux les frais liés au portable professionnel et ceux relatifs à la part professionnelle de la ligne à son domicile privé. Compte tenu de son activité, il lui arrivait de travailler la nuit et le week-end et il ne voyait donc pas pourquoi une reprise était effectuée pour une utilisation "prétendument privée" de son natel professionnel. De plus, il faisait des téléphones professionnels depuis son domicile privé et "d'ailleurs l'AFC a admis la déduction du loyer d'une pièce de mon appartement à des fins professionnelles, de sorte que ces téléphones professionnels à hauteur de CHF 406,15 devraient également être admis à titre de déduction (pièce 10 - total de CHF 1'246,15 dont CHF 840.- ont été déduits à titre privé)".

b. Quant à l'AFC-GE, elle n'entendait pas modifier sa position de principe s'agissant de la reprise de 2/5 des frais de parking. En revanche, elle était prête à accepter la déduction de CHF 329.- des frais de SIG.

Elle avait toujours tenu compte des frais effectifs déduits par le contribuable tout en considérant qu'"inévitablement, ceux-ci comportaient une part privée à hauteur de 2/5 y compris pour des frais de déplacement".

19. A la fin de cette audience, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2.
 - a. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la LIPP-V. De plus, l'art. 26 let. e du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.01) abroge le RIPP-V.
 - b. Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures

demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

c. Le litige concernant la période fiscale 2005 doit ainsi être examiné, pour ce qui est de l'ICC, au regard de l'aLIPP-V et de son règlement d'application, l'aRIPP-V.

3. Selon l'art. 27 al. 1 LIFD et l'art. 3 lit. b LIPP-V, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. De manière générale, sont admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle (salaires, loyer professionnel, transport, maintenance, etc.) (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, page 142, n 228).
4. Pour les contribuables tenant une comptabilité commerciale, qu'elle soit obligatoire ou volontaire, la justification se fait en particulier en fonction du principe de déterminance, à savoir l'opposabilité des comptes. Cela étant, le résultat présenté aux autorités fiscales peut ne pas correspondre à la réelle capacité contributive de l'entreprise. Dans ce cas, il peut être corrigé (X. OBERSON, Op. cit., page 87, n 23).
5. Conformément aux principes généraux, le fardeau de la preuve incombe au contribuable, dès lors que la déduction réduit son obligation fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; ATA/388/2010 du 8 juin 2010).
6. Seuls les frais effectivement exposés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut ; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA/169/2007 du 3 avril 2007).
7. L'AFC-GE a édicté une information aux associations professionnelles n° 7/2002 portant sur les frais d'acquisition du revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante.

Cette circulaire a pour but d'assurer une pratique uniforme. A l'instar du Tribunal fédéral, le Tribunal administratif ne saurait s'en écarter sans justes motifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 du 26 avril 2006, consid. 4.1)

Selon celle-ci, les charges relevant de la seule convenance personnelle sont assimilées aux frais d'entretien du contribuable et de sa famille et ne sont pas déductibles (art. 34 lit a LIFD et 9 let. a LIPP-V). Dès lors, tout contribuable comptabilisant de tels frais en déduction du revenu de l'activité lucrative indépendante s'expose à leur refus, lors de la procédure de taxation.

Seuls les frais en étroite corrélation avec l'activité exercée, effectifs et justifiés peuvent être admis en déduction du revenu réalisé.

Cette information ne fixe cependant par le pourcentage et laisse celui-ci à l'appréciation de l'AFC-GE (ATA/508/2007 du 9 octobre 2007 confirmé par Arrêt du Tribunal fédéral 2C_658/2007 du 13 février 2008).

Sur la base des principes précités, il s'agit de déterminer si les frais litigieux sont ou non professionnels, et s'ils peuvent être déduits du bénéfice imposable.

Loyer et charges T

Selon le contrat de bail produit et la comptabilité du contribuable, c'est un montant de CHF 9'000.- qu'il s'agit d'admettre s'agissant des locaux commerciaux sis rue de P_____ 16, auquel il faut ajouter CHF 329,35 (frais SIG). Seule la location d'un parking est justifiée par pièce. Celui-ci se trouve dans la cour du domicile privé du recourant et ce dernier n'a pas apporté la preuve que cette place était exclusivement affectée à un usage professionnel. Il a d'ailleurs admis lors de l'audience de comparution personnelle qu'il l'utilisait aussi à des fins privées. Il se justifie ainsi d'opérer une reprise de 2/5 sur ce poste. En conséquence, la déduction qu'il convient d'admettre s'élève à CHF 10'517,35. Le recours sera ainsi partiellement admis sur ce point.

Voyages-représentation, déplacements divers

Dans la taxation litigieuse, l'AFC-GE avait appliqué pour ce poste la règle des 2/5. La commission a procédé à une reformatio in pejus, considérant que la pratique de l'AFC-GE, consistant à retrancher une part privée correspondant aux 2/5 des frais comptabilisés, n'était pas applicable aux frais autres que ceux de véhicule et de téléphone.

L'AFC-GE et la commission ont traité ce poste de manière globale, sans différencier la nature des frais comptabilisés par le contribuable. Or, le compte n° 451 recoupe non seulement des frais de représentation, mais également des frais de déplacement et d'essence. Dès lors que l'AFC-GE ne conteste pas que le contribuable sillonne la Suisse dans le cadre de son travail, il convient de traiter séparément les différents genres de dépenses figurant sous ce poste.

8. Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante. Si un contribuable utilise son véhicule aussi bien pour des trajets privés que professionnels, il faut distinguer les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (E. KANZIG, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2ème éd., n. 18 ad art. 22 al. 1 lettre a, p. 506 ; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art.-1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, n. 32 ad art. 27, p. 686 ; cf. Ph. FUNK, Der Begriff des Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, thèse St-Gall 1988, p. 224/225).

L'estimation de ces frais peut être faite sur la base des frais effectifs ou sur une base forfaitaire, comme le consacrent les directives émises par l'administration fiscale, tant au plan fédéral que cantonal (Notices N1/1993 ou N1/2001 du 15 décembre 2001 de l'AFC-CH sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et des parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises).

L'usage, à Genève, est d'admettre, tant en impôt cantonal que fédéral, pour des raisons de simplification, une déduction fiscale équivalente aux 3/5 du total des frais de véhicule, dont font partie les dépenses d'essence, enregistrés pour permettre la distinction avec les frais de déplacements privés. (ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/511/2007 du 9 octobre 2007 ; ATA/102 /2001 du 13 février 2001).

En l'espèce, selon la comptabilité produite par le contribuable ainsi que les nombreuses pièces y relatives, les frais d'essence et de déplacement se montent à CHF 2'731,60. Il convient dès lors d'appliquer à ce montant la règle des 2/5 et d'admettre en conséquence une déduction de CHF 1'638,96.

Les autres frais figurant sous le compte n° 451 sont des dépenses de représentation, d'hébergement et de restauration.

Le contribuable expose que ceux-ci seraient exclusivement professionnels et constitueraient les dépenses nécessaires permettant d'obtenir des contrats et d'entretenir des relations avec ses nombreux clients domiciliés à et hors de Genève. Les frais de repas ne correspondraient que très rarement à des invitations de clients et seraient le plus souvent ceux occasionnés pris par lui hors de son domicile, celui-ci étant trop éloigné. Ces explications très générales ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause, ce d'autant plus qu'un nombre important de factures concernent des repas dans une brasserie sise rue de Plantamour. Conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombait au contribuable d'établir par pièces que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. De surcroît, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que, pour les frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels ont été les clients et relations d'affaires qui ont pu en bénéficier (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 précité).

Par conséquent, il convient d'ajouter au bénéfice imposable, un montant de CHF 7'294.- en lieu et place de CHF 8'932,95 (8'932,95 - 1'638,96).

Le recours sera ainsi partiellement admis sur ce point.

Téléphones, fax, natel

Seuls restent litigieux les frais relatifs aux n° 022 _____ et 079 _____. La première ligne se trouve au domicile du recourant et a fait l'objet d'une reprise totale, alors que pour la deuxième, la commission a admis une reprise de 2/5.

S'agissant du poste au domicile du contribuable, l'AFC-GE ne conteste pas qu'une pièce de cet appartement ait été affectée à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable, liée au contrôle des alarmes avec une permanence 24 heures sur 24. La commission ne saurait exclure d'emblée une utilisation à tout le moins semi-professionnelle de ce numéro, comme le soutient le recourant. Ce dernier a retranché du montant total des appels s'élevant à CHF 1'246,60, une somme de CHF 840.- à titre privé, et demande que CHF 406,15 soient admis à titre professionnel. Il s'agit d'un montant inférieur à celui qui aurait été accepté par l'application de la règle des 2/5 - 3/5. Pour les motifs qui précèdent, il convient en conséquence d'accorder la déduction sollicitée par le contribuable. Le recours sera admis sur ce point.

En revanche, s'agissant du téléphone portable et, malgré les pièces produites par le recourant, il ne peut être exclu qu'il ait effectué des appels privés également depuis ce raccordement à usage professionnel. Force est d'admettre que le recourant n'a pas rapporté la preuve que la totalité des frais relatifs à ce poste étaient justifiés par son activité professionnelle. En admettant lesdits frais en déduction à hauteur de 3/5, l'AFC-GE a fait une application mesurée de la directive précitée, raison pour laquelle le recours sera rejeté sur ce point.

9. Au vu de ce qui précède, le recours du contribuable sera partiellement admis, la décision de la commission et les bordereaux litigieux annulés.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC-GE. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 juillet 2009 par Monsieur M_____ contre la décision du 4 juin 2009 DCCR/506/2009 de la commission de cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision attaquée en ce qu'elle retient une reprise de CHF 792.- sur le poste "Loyer et charges T_____ " ;

dit que la reprise sur ledit poste se monte à CHF 670,05 ;

annule la décision attaquée en ce qu'elle retient une reprise de CHF 8'932,95 sur le poste "Voyage - représentation, déplacement divers" ;

dit que la reprise sur ledit poste se monte à CHF 7'294.- ;

annule la décision attaquée en ce qu'elle retient CHF 892,50 s'agissant de la ligne téléphonique 022_____ ;

dit que la reprise concernant ce numéro se monte à CHF 486,35 ;

confirme la décision attaquée pour le surplus ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à Monsieur M_____, à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiquera le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat du recourant, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions,

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :