

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1506/2012-ICCIFD

ATA/294/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 avril 2014

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
22 janvier 2013 (JTAPI/87/2013)**

EN FAIT

- 1) Le présent litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2008.
- 2) Monsieur A_____, né le _____ 1962, est contribuable à Genève. Il est marié à Madame B_____, née le _____ 1970, domiciliée à Paris.
- 3) Dans sa déclaration fiscale, Monsieur A_____ a déclaré exercer la profession d'avocat à titre indépendant et être employé par C_____, une société fiduciaire.

Selon le compte de pertes et profits 2008 joint à la déclaration, M. A_____ a déclaré un bénéfice net de CHF 4'130.-, soit un total de recettes de CHF 436'467.-, dont CHF 424'265,30 d'honoraires bruts et des charges de CHF 432'337.-, détaillées comme suit :

- charges de personnel	CHF 43'909,09
- frais de locaux	CHF 57'654,75
- frais de gestion	CHF 314'824,79
- frais financiers	CHF 8'213,46
- amortissements	<u>CHF 7'735,00</u>
TOTAL	CHF 432'337,09

Le poste « frais de gestion » se composait notamment d'un poste « frais de représentation » de CHF 44'323,62 et d'un poste « frais de voyage et de déplacement » de CHF 29'971,56.

M. A_____ a déclaré également une dette hypothécaire de CHF 600'000.- et des intérêts hypothécaires de CHF 41'400.-. Il ressort de l'attestation au 31 décembre 2008 de la banque D_____ jointe à la déclaration que le solde de la dette hypothécaire s'élevait à CHF 1'200'000.- et les intérêts à CHF 41'400.-. L'objet était un bien immobilier sis chemin de E_____ _____ à F_____ et la codébitrice de la dette était Madame G_____, la sœur du contribuable.

- 4) Le 22 février 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé au contribuable de lui fournir des renseignements complémentaires, notamment liés à son activité indépendante, soit une liste détaillée avec des libellés clairs et précis des postes « frais de représentation » et « frais de voyage et de déplacement », ainsi que toute explication utile y relative.

- 5) En réponse à cette demande, M. A_____ a remis le 4 mai 2010 à l'AFC-GE une copie de ses relevés de compte de cartes de crédit pour l'année 2008, auxquels il sera fait référence ultérieurement dans la discussion en tant que de besoin. Il a mis en exergue les écritures qui se rapportaient aux deux postes pour lesquels l'AFC-GE demandait des explications. Les frais de représentation se chiffraient à CHF 44'323,62 et les frais de déplacement à CHF 29'971,56. Le détail de ces derniers était le suivant :

- voyages	CHF 19'231,16
- déplacements (parking et taxi)	CHF 3'888,40
- frais de déplacement véhicule (CHF 500.- x 12)	CHF <u>6'000,00</u>
TOTAL	CHF 29'971,56

- 6) Par bordereaux du 26 mai 2010, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2008 de M. A_____ à CHF 43'271,85 sur la base d'un revenu imposable de CHF 191'077.-, au taux de CHF 211'786.- et d'une fortune imposable de CHF 484'981.- au taux de CHF 514'302.-.

L'IFD 2008 s'élevait quant à lui à CHF 12'791,85 sur la base d'un revenu imposable de CHF 185'900.- au taux de CHF 206'800.-.

Au titre de l'activité indépendante, l'AFC-GE a retenu un bénéfice net de CHF 32'653.-, soit des recettes à hauteur de CHF 436'467.- et des charges de CHF 403'814.- contrairement aux CHF 432'337.- déclarés.

Elle avait déduit de ces charges une part non professionnelle estimée sur les postes « frais de représentation » et « frais de voyage et de déplacement ». Elle avait supprimé en totalité les frais de déplacement du véhicule d'un montant forfaitaire fixé à CHF 6'000.- par le contribuable, rappelant que seuls les frais effectifs étaient déductibles.

Par ailleurs, les intérêts hypothécaires déductibles avaient été ramenés de CHF 41'400.- à CHF 20'700.-.

- 7) Par lettre du 11 juin 2010, M. A_____ a élevé réclamation contre les décisions de taxation précitées. Les modifications que l'AFC-GE avait apportées au compte de pertes et profits 2008 n'avaient pas été détaillées. Il assumait seul la dette hypothécaire sur l'immeuble et les intérêts s'y rapportant, de sorte que ceux-ci devaient être déduits dans leur intégralité en sa faveur.
- 8) Le 22 septembre 2010, l'AFC-GE a apporté au contribuable des explications complémentaires sur sa taxation.

Une reprise de CHF 17'729.- sur les frais de représentation, considérée comme part non professionnelle, avait été effectuée.

S'agissant du poste « frais de voyage et de déplacement », le forfait de CHF 6'000.- pour déplacements en véhicule n'avaient pas été admis. Seuls les frais effectifs pouvaient l'être. Sur le solde de ce poste, l'AFC-GE avait en sus déduit une part de CHF 4'794.-, considérée comme non professionnelle.

Si M. A_____ maintenait sa réclamation, il devait lui indiquer pour tous les frais, le rapport de nécessité avec l'activité déployée et justifier que ces frais avaient fait naître des recettes dans la même année où ils avaient été générés.

- 9) Par courrier du 20 octobre 2010, M. A_____ a répondu à l'AFC-GE.

Il ne comprenait pas la justification de la reprise sur les « frais de représentation » dès lors qu'en date du 4 mai 2010 il lui avait remis les justificatifs utiles. Tous ces frais étaient liés à l'activité déployée par son étude et devaient donc être entièrement déduits.

S'agissant du poste « frais de voyage et de déplacement », une déduction forfaitaire de CHF 6'000.- pour frais de véhicule avait été calculée pour éviter de devoir gérer des dizaines de tickets d'essence et de parking. Elle devait être admise puisqu'elle était liée à l'activité professionnelle de son étude. L'AFC-GE n'avait fourni aucune justification à la reprise de CHF 4'794.- effectuée alors qu'il lui avait remis des justificatifs.

Enfin, la dette hypothécaire de CHF 1'200'000.- et les intérêts y relatifs devaient être déduits en totalité puisqu'il en assumait seul les paiements.

- 10) Par courrier du 5 novembre 2010, l'AFC-GE a prié une nouvelle fois M. A_____ de justifier que l'intégralité des frais de représentation et de voyage avaient fait naître des recettes dans la même année où ils avaient été générés et de lui fournir toute pièce probante à ce sujet.

Il était prié d'indiquer la contrepartie exacte de la dette hypothécaire, de fournir l'avis de taxation vaudois concernant le bien immobilier, l'extrait du registre foncier, les coordonnées de la personne codébitrice de la dette ainsi que les justificatifs de paiement de l'intégralité des intérêts de la dette, soit CHF 41'400.-.

- 11) Le 20 décembre 2010, M. A_____ a répondu. L'intégralité des frais de représentation et de voyage était de nature commerciale. Sa clientèle était principalement domiciliée à l'étranger et représentait 52 % de son chiffre d'affaires en 2008 ce qui justifiait des frais de voyage et de représentation importants. En complément, il fournissait les documents et informations suivants :

- un contrat de prêt hypothécaire de CHF 1'200'000.- conclu entre la banque D_____ d'une part, et sa sœur et lui-même d'autre part. La contrepartie de ce prêt était le bien immobilier de F_____ ;
- le bordereau d'impôt foncier 2010 ;
- l'extrait du registre foncier ;
- l'attestation bancaire du solde de la dette et des intérêts hypothécaires au 31 décembre 2008. Il précisait que sa sœur avait quitté la Suisse pour l'Afrique du Sud à une adresse inconnue.

Le contrat de prêt hypothécaire précise que les preneurs de crédits répondent solidairement. Sous la rubrique « Règlement des charges » figure la mention : « Jusqu'à nouvel avis, les intérêts et frais seront débités du compte no 1_____ ».

- 12) Par courriers des 18 mai 2011, 5 juillet 2011 et 15 février 2012, l'AFC-GE a demandé au contribuable des renseignements complémentaires relatifs aux points contestés de la déclaration fiscale 2008, en particulier les extraits mensuels 2008 du compte bancaire n° 1_____ sur lequel les intérêts et frais relatifs à la dette hypothécaire étaient prélevés.

Il s'avérait après analyse des relevés de cartes de crédit que certains frais de représentation pouvaient être considérés comme frais privés, notamment certains achats effectués dans des boutiques et des billets d'avions libellés au nom de l'épouse du recourant. Elle le priait de justifier le lien de connexité entre ces différents frais et l'activité déployée et de lui indiquer si ces frais avaient fait naître des recettes dans l'année même où ils avaient été générés.

Ces courriers sont restés sans réponse.

- 13) Par décisions sur réclamation du 13 avril 2012, l'AFC-GE a maintenu les taxations ICC et IFD 2008 de M. A_____ au motif qu'il n'avait pas donné suite aux courriers précités.
- 14) Le 14 mai 2012, M. A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant principalement à leur annulation ainsi qu'à celle des reprises litigieuses.

En premier lieu, il reprochait à l'AFC-GE d'avoir violé le principe de la bonne foi en ne lui demandant qu'au stade de la procédure de réclamation des pièces complémentaires.

Malgré plusieurs tentatives, le contribuable n'avait jamais réussi à joindre par téléphone la personne en charge de son dossier pour fixer un entretien, lors duquel il entendait justifier la connexité entre les frais de voyage et de

représentation d'une part, et le chiffre d'affaires d'autre part, pièces comptables à l'appui. Au fil de ses appels téléphoniques il avait appris que cette personne avait été en congé maladie, puis en congé maternité. Elle n'avait jamais retourné ses appels ni donné suite à un fax et à un courrier recommandé qu'il lui avait adressés à réception des décisions sur réclamation. Cette manière de procéder constituait une violation de son droit d'être entendu.

Concernant les frais de représentation et de voyage, son activité professionnelle d'avocat conseil auprès d'une clientèle essentiellement internationale l'amenait à effectuer de nombreux déplacements à l'étranger et d'importantes dépenses de représentation et d'image. En 2008 en particulier, il avait dû se déplacer à de nombreuses reprises pour rencontrer sa clientèle dans le but qu'elle soit reprise par la société fiduciaire qui l'employait. L'activité de conseil qu'il exerçait ne permettait pas de mettre en lien direct une dépense (repas, cadeaux ou autres) avec une recette immédiate comme le demandait l'AFC-GE. Dans tous les cas, il n'avait jamais refusé de donner le détail de sa comptabilité et des pièces justificatives. L'AFC-GE avait en revanche été incapable de motiver le calcul de la reprise effectuée.

En l'absence de sa sœur, il était dans l'obligation légale de payer à la banque l'entier des intérêts hypothécaires. En réponse à la demande de l'AFC-GE du 18 mai 2011 et en complément à son recours, il a joint divers documents datés de 2008, 2009 et 2010 attestant qu'il payait seul les intérêts hypothécaires. En outre, le contribuable a précisé que ces documents avaient été tenus à la disposition de cette autorité avant la décision sur réclamation querellée.

Les documents bancaires datés de 2008 - seuls pertinents en l'espèce - sont quatre relevés de compte n° 1_____, datés respectivement des 1^{er} février, 1^{er} mai, 1^{er} août et 1^{er} novembre 2008, faisant chacun état d'une bonification de CHF 10'350.- effectuée par M. A_____ ou son étude, et de débits de mêmes montants correspondant aux échéances trimestrielles des intérêts hypothécaires, soit au total CHF 41'400.-. Il figure en en-tête des relevés que les titulaires du compte sont M. et Mme A_____.

Selon M. A_____, sur la base des documents remis et faute de justification de la part de l'AFC-GE, les frais de voyage et de représentation ainsi que l'entier des intérêts hypothécaires devaient être admis en déduction.

- 15) Dans sa réponse du 27 septembre 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les justificatifs produits relatifs aux frais de représentation, de voyage et de déplacement ne couvraient pas tous les frais comptabilisés pour ces postes, notamment au mois de décembre 2008. Elle avait ainsi estimé une part privée de 40 % sur les frais de représentation et de 20 % sur les frais de voyage et de

déplacement. Dans le cadre de l'instruction de la réclamation, elle n'avait pas pu obtenir les informations sur le lien de connexité entre ces frais et l'activité professionnelle de l'intéressé. S'agissant de la reprise sur le forfait pour déplacement en véhicule, l'AFC-GE persistait dans sa position.

Concernant la déduction des intérêts hypothécaires, bien que M. A_____ répondît solidairement du prêt avec sa sœur aux termes du contrat passé avec l'D_____, cette obligation n'était pas opposable à l'autorité fiscale, conformément à la jurisprudence. Elle observait que l'intéressé avait intégralement déduit les intérêts hypothécaires de la dette alors qu'il ne déclarait que la moitié de la dette, soit CHF 600'000.-.

- 16) Par jugement du 22 janvier 2013, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC-GE n'avait fait preuve d'aucun manquement au principe de la bonne foi dès lors qu'elle avait invité M. A_____ par courrier du 22 février 2010 à lui fournir une liste détaillée, avec des libellés clairs et précis, des postes « frais de représentation » et « frais de voyage et de déplacement », ainsi que d'autres pièces justificatives. Elle pouvait raisonnablement se fonder sur les écritures comptables et les relevés mensuels des cartes de crédit transmis par le contribuable pour se forger une opinion sur ses dépenses.

L'AFC-GE n'avait de même pas violé le droit d'être entendu de M. A_____. Celui-ci aurait pu la solliciter formellement par courrier recommandé et son inaction ne pouvait être justifiée en invoquant la responsabilité de l'AFC-GE.

L'AFC-GE avait effectué à bon droit la reprise sur les postes « frais de représentation » et « frais de voyage et de déplacement », dès lors qu'il incombait au contribuable d'établir par pièces la relation directe entre ses dépenses dans leur intégralité, et l'acquisition de son revenu, ce qu'il n'avait pas fait. L'AFC-GE avait édicté la notice n° 1/2004 du 16 décembre 2004 portant sur la nature des frais déductibles et les calculs forfaitaires concernant les avocats indépendants. Elle avait néanmoins procédé à des reprises plus avantageuses pour M. A_____ que les pourcentages fixés par cette notice. Enfin, la reprise des frais forfaitaires déclarés pour déplacement en véhicule était conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

S'agissant des intérêts hypothécaires, en cas de responsabilité solidaire pour une dette, chaque codébiteur ne pouvait déduire fiscalement les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répondait définitivement. Par conséquent, le contribuable ne pouvait déduire que la part dont il répondait définitivement, soit CHF 20'700.- .

- 17) Par acte du 28 février 2013, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de Justice (ci-après : la chambre administrative).

Il concluait à ce que la reprise effectuée par l'AFC-GE sur les frais de représentation s'élève à CHF 2'474,85, ceux pour les frais de voyage et de déplacement à CHF 5'608,45, à ce que l'entier des intérêts hypothécaires soit déduit, à la condamnation de l'AFC-GE aux frais de la cause ainsi qu'au versement d'une équitable participation aux frais d'avocat.

S'agissant des frais de représentation, l'AFC-GE ne justifiait pas la reprise de 40 % effectuée. Il lui appartenait de déduire à partir des documents remis les frais effectifs qu'elle contestait. En procédant ainsi, elle serait parvenue à la conclusion que seuls CHF 2'474,85 correspondant à l'achat de quatre vêtements auraient dû être retranchés des CHF 44'323,62 déclarés. Le montant de la déduction se serait ainsi élevé à CHF 41'848,77 (CHF 44'323,62 – CHF 2'474,85).

De même, pour les frais de voyage et de déplacement, l'AFC-GE ne justifiait pas la reprise de 20 % effectuée. Elle devait reprendre du montant déclaré le montant exact qu'elle contestait, correspondant aux billets d'avion achetés pour sa mère et son épouse, soit CHF 5'608,45. Le montant de la déduction se serait ainsi élevé à CHF 24'363,11 (CHF 29'971,56 – CHF 5'608,45).

S'agissant de la reprise effectuée sur les intérêts hypothécaires, il produisait à l'appui de son recours une procuration établie en sa faveur par sa sœur le 20 mars 2006.

Ladite procuration était libellée comme suit :

« La soussignée,

Madame G_____, épouse de H_____, fille de I_____, originaire de J_____, K_____ et L_____, née le _____ mil neuf cent cinquante-neuf, mariée, domiciliée à F_____, Chemin de E_____ _____,

donne mandat et procuration à

Monsieur A_____ fils de I_____, originaire de J_____, né le _____ mil neuf cent soixante-deux, célibataire, domicilié à M_____, route de N_____ _____,

avec pouvoirs de substitution,

aux fins de, pour elle et en son nom, vendre la parcelle 2_____ de F_____, Chemin de E_____ Nos _____ et _____, dont elle est propriétaire en main commune, société simple, avec le mandataire, aux prix, clauses et conditions que ce dernier jugera convenables.

Aux effets ci-dessus, le mandataire pourra se présenter devant notaire, signer tous actes (promesse de vente, vente ou vente à terme, prolongation de dits actes, constats de carence et cetera), pièces et réquisitions, convenir de toutes autres clauses et conditions, déterminer et encaisser le prix de vente, en donner valable quittance, rembourser la dette hypothécaire, payer tous impôts relatifs à la vente et, d'une façon générale, faire tout ce qui sera nécessaire pour l'exécution du présent mandat, quoiqu'ici non spécialement prévu.

Nyon, le 20 mars 2006.

G_____ ».

Le recourant avait démontré qu'économiquement il était le seul débiteur de la dette et des intérêts hypothécaires grevant l'immeuble de F_____ ; il démontrait désormais en être également juridiquement le seul débiteur. Par conséquent, il devait bénéficier de la déduction de l'entier des intérêts hypothécaires.

- 18) Le 8 mars 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 19) Le 3 avril 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux règles de répartition du fardeau de la preuve, il appartenait au contribuable de justifier le caractère commercial de la totalité des frais de représentation et de déplacement invoqués. Or, le recourant n'avait pas été en mesure de démontrer la réalité de leur caractère commercial.

En admettant une déduction pour frais de représentation de CHF 26'594.- au lieu de CHF 19'017,80 normalement admis en cas de déduction forfaitaire, l'AFC-GE avait fait preuve de mansuétude.

S'agissant des frais de voyage et de déplacement, le recourant prétendait pouvoir bénéficier du cumul de déduction pour frais forfaitaires et frais effectifs, ce qui était prohibé. Par ailleurs, l'AFC-GE n'avait repris que 1/5 des frais de déplacements déclarés alors que l'usage à Genève était de reprendre 2/5 de ces frais si la preuve de leur caractère exclusivement professionnel n'était pas établie.

Concernant la dette hypothécaire et les intérêts hypothécaires, il ne ressortait pas de la procuration produite que le recourant était devenu seul responsable de manière définitive des intérêts et dettes de sa sœur. Par conséquent, seule la part de dette et des intérêts dont le contribuable répondait définitivement pouvait être déduite, à savoir respectivement CHF 600'000.- et CHF 20'700.-.

- 20) Le 3 avril 2013, 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. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).
- 2) Le litige concerne des déductions sur le revenu dans le cadre de l'ICC et l'IFD 2008.
- 3) La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1^{er} avril 2014).
- 4) S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014, ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En droit fédéral, l'IFD 2008 est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

En droit cantonal, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, c'est l'ancien droit qui s'applique aux périodes fiscales antérieures. Dès lors que le présent litige porte sur la période fiscale 2008, il convient d'appliquer la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les anciennes lois cantonales sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

S'agissant des règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002.

- 5) L'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net. Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu brut les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales (art. 25 à 33a, 212 LIFD ; art. 9 al. 1 LHID ; art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques – Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 ; ci-après : aLIPP-V). Le revenu imposable s'obtient ensuite en défalquant du revenu net les déductions sociales (art. 35 et 213 LIFD ; art. 11 LHID ; art. 10 al. 1 aLIPP-V).
- 6) Le recourant fait grief à l'AFC-GE de n'avoir pas motivé la reprise de 40 % (CHF 17'729.-) effectuée sur le poste « frais de représentation », l'intimée se devant de ne reprendre que CHF 2'474,85 correspondant à l'achat de quatre pièces de vêtement.

Aux termes des articles 27 al. 1 LIFD, 10 LHID et 3 al. 3 aLIPP-V, le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante peut déduire du revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle (salaires, prestations sociales en faveur du personnel, loyer professionnel, primes d'assurances professionnelles, publicité, chauffage, matériel de bureau, transport, maintenant, etc. ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 172 n. 275).

Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

La possibilité de déduire les frais d'acquisition du revenu est de plus conditionnée à l'apport de la preuve, par le contribuable, de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).

L'exigence de nécessité doit être interprétée largement ; il n'est pas nécessaire que le contribuable n'ait pas acquis le revenu sans la dépense querellée, ou qu'il existe un devoir juridique à faire cette dépense, il suffit qu'économiquement la dépense soit nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne. En d'autres termes, il s'agit de dépenses encourues dans le but de réaliser un revenu (critère de la finalité)

(Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 167 n. 259 et les arrêts cités).

- 7) En l'espèce, le recourant a démontré avoir supporté des dépenses à hauteur de CHF 44'323,62, lesquelles apparaissent effectivement sur les relevés de cartes de crédit produits. Cependant, l'AFC-GE l'a ensuite prié à plusieurs reprises de lui indiquer le rapport de nécessité entre ces frais et son activité professionnelle, et de justifier que ces dépenses avaient fait naître des recettes dans la même année. En réponse, le recourant s'est contenté de soutenir qu'à l'exception d'une somme de CHF 2'474,85 ayant servi à l'achat de vêtements, la totalité de ces frais était bien en rapport avec son activité professionnelle. Par courrier du 20 décembre 2010 le recourant a ainsi attesté que l'intégralité de ces frais était de nature commerciale et que sa clientèle l'avait obligé en 2008 à des frais de représentation importants.

Bien que l'exigence de nécessité doive être interprétée largement, les explications très générales du recourant ne suffisent pas à démontrer de manière satisfaisante la nécessité d'engendrer l'ensemble des frais de représentation au regard de l'activité poursuivie. En effet, il ressort des relevés de cartes de crédit plusieurs dépenses douteuses attribuées par le recourant au poste « frais de représentation ». Par exemple le jour de Noël 2007, une somme de CHF 1'400.- facturée par l'hôtel O_____ au Mont-Pèlerin (mais apparaissant sur le relevé de janvier 2008) ou encore une somme de CHF 3'196,35 comptabilisée pour un voyage à Miami, qu'il semble du reste avoir effectué en compagnie de son épouse (CHF 666,88 facturés le 5 mars 2008 par l'hôtel P_____ à Miami Beach pour une réservation du 1^{er} au 4 avril 2008 puis durant cette période CHF 2'529,47 de frais facturés par cet hôtel).

Au vu de la nature des dépenses précitées et en application des règles sur la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, il incombait au recourant de justifier davantage le lien entre les frais supportés et l'acquisition de son revenu. Par conséquent, ce grief sera rejeté.

- 8) Le recourant conteste en outre le principe du forfait de 40 % opéré par l'AFC-GE sur les frais de représentation.

Selon la jurisprudence, le principe de la praticabilité de l'impôt permet au législateur, dans une certaine mesure, de simplifier les situations imposables et de renoncer à des réglementations de détail afin d'édicter des normes fiscales d'application efficace et facilitée (Arrêts du Tribunal fédéral 1C_21/2013 et 1C_22/2013 du 5 juillet 2013 consid. 7).

L'AFC-GE a publié la notice n° 1/2004 du 16 décembre 2004 sur la nature des frais déductibles et les calculs forfaitaires pour les avocats indépendants.

Selon cette notice, une proportion des frais effectifs totaux est admise en déduction pour les frais à usage mixte (privé-professionnel), cette proportion étant fixée par souci de simplification administrative.

La chambre de céans n'est pas liée par cette notice mais, dans la mesure où elle vise à assurer une pratique uniforme, elle ne saurait s'en écarter sans motif.

Il ressort ainsi de cette notice que pour les frais de représentation, 5 % de déduction jusqu'à CHF 400'000.- d'honoraires nets sont admis, puis 4 % sur le solde de ces honoraires, mais au maximum 10 % du revenu net professionnel.

En l'espèce, le recourant a réalisé en 2008 des honoraires nets de CHF 380'356,21 (CHF 424'265,30 d'honoraires bruts - CHF 43'909,09 de charges de personnel). En application de la notice précitée, le montant déductible maximum admis pour les frais de représentation devrait s'élever à CHF 19'018.-. Or, l'AFC-GE a procédé à une reprise de 40 % sur le total des frais déclarés, ramenant ce poste de CHF 44'323,62 à CHF 26'594.-.

Dans la mesure où le recourant n'a pas suffisamment étayé la nécessité de ses frais de représentation avec l'acquisition de son revenu, l'AFC-GE n'avait pas d'autre choix que de retenir un pourcentage forfaitaire en lieu et place du montant déclaré, afin de tenir compte adéquatement d'une part privée. Certes, l'AFC-GE aurait pu motiver davantage le pourcentage de reprise de 40 %, au stade de la réclamation déjà. Toutefois il s'avère – comme l'a à juste titre relevé le TAPI – que cette reprise est favorable au recourant, lequel aurait pu voir ses frais de représentation ramenés forfaitairement à CHF 19'018.- en application de la notice précitée. A nouveau, si le recourant souhaitait obtenir la déduction de la totalité de ses frais de représentation, il lui appartenait de fournir à l'AFC-GE les preuves et explications conséquentes. Mal fondé, ce grief sera rejeté.

- 9) Le recourant conteste ensuite le principe de la reprise forfaitaire de 20 % effectuée sur ses frais de voyage et de déplacement, celle-ci devant s'élever à CHF 5'608,45, correspondant à l'achat de billets d'avion pour sa mère et son épouse. Bien que le recourant ne conclue par expressément à la déduction forfaitaire pour frais de véhicule de CHF 6'000.- dont il s'est prévalu jusqu'à présent, la chambre de céans retiendra que ce point est toujours litigieux dans la mesure où le recourant y conclut a contrario.

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 est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.1 et la doctrine citée).

S'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés forfaitairement, le contribuable a le choix de présenter les pièces justificatives, ce qui implique l'établissement détaillé de l'ensemble des coûts fixes et variables, en particulier du véhicule utilisé, sous déduction d'une part privée pour les kilomètres effectués à titre privé et pour le choix d'un véhicule plus luxueux conformément à l'art. 34 let. a LIFD. Ceci explique qu'il n'est pas admissible de combiner frais forfaitaires et frais effectifs pour calculer le même poste de dépenses. Les forfaits constituent du reste des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système. Ainsi, le contribuable qui s'estime défavorisé doit prouver les frais qui allègent son imposition et supporter les conséquences de l'absence de justificatif (Arrêts du Tribunal fédéral 1C_21/2013 et 1C_22/2013 du 5 juillet 2013 consid. 7 ; 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4).

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 enregistrés, dont font partie les dépenses d'essence, pour permettre la distinction avec les frais de déplacements privés (ATA/580/2010 du 31 août 2010 ; ATA/657/2009 du 15 décembre 2009 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/511/2007 du 9 octobre 2007).

Selon le compte de pertes et profits 2008 produit par le recourant, ses frais de voyage et de déplacement se sont élevés à CHF 29'971,56 parmi lesquels sont inclus des frais effectifs de déplacement et des frais forfaitaires de véhicule de CHF 6'000.- (CHF 500.- x 12). Le recourant ne pouvant pas cumuler les déductions pour frais forfaitaires et frais effectifs, c'est à juste titre que l'AFC-GE a déduit du total déclaré une somme de CHF 6'000.-.

Sur le solde de CHF 23'971,56, il ressort des pièces produites que certaines dépenses comptabilisées ont pour objet des déplacements privés. Afin de délimiter la part privée de la part professionnelle de ces dépenses, l'AFC-GE a prié à plusieurs reprises le recourant de fournir des explications utiles et des justificatifs quant à la nécessité de ces déplacements pour l'acquisition de son revenu. Le recourant a expliqué avoir une clientèle internationale qui l'amenait à effectuer de nombreux déplacements à l'étranger.

Tout comme pour les frais de représentation, ces explications générales ne suffisent pas. Le recourant demande la reprise exclusive des billets d'avion, soutenant que le solde a été dépensé à des fins professionnelles, faute pour l'AFC-GE d'avoir pu démontrer le contraire. Il ressort pourtant de certains relevés que d'autres billets d'avion, au nom du recourant, ont été achetés simultanément à ceux de son épouse et pour les mêmes itinéraires (par exemple le 3 mars 2008, achats de billets d'avion à destination de Paris Charles de Gaulle – Newark – Paris Charles de Gaulle, puis Newark – Miami – Newark, pour un total de CHF 1'085.-). L'on peut se demander si ces voyages accompagnés et pour lesquels

le recourant maintient vouloir la déduction, ne sont pas des voyages d'agrément. A cela s'ajoutent de nombreux voyages à destination de Paris, lieu de domicile de sa femme, pour lesquels on peut légitimement se demander s'ils n'ont pas été effectués à titre privé. En conclusion, force est de constater que le recourant aurait pu apporter des explications un peu plus détaillées à l'intimée, comme cela lui incombait en application des règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale.

N'ayant pas le détail entre part professionnelle et part privée, l'AFC-GE se devait d'appliquer un forfait. Il convenait dès lors d'appliquer au solde de CHF 23'971,56 une déduction de 3/5 et d'admettre en conséquence une reprise de CHF 9'589.- (2/5). En l'espèce, l'AFC-GE a procédé à une reprise plus favorable au recourant, de CHF 4'794.- (1/5).

Au vu de ce qui précède, ce grief sera également rejeté.

- 10) En dernier lieu, le recourant demande la déduction de la totalité des intérêts hypothécaires.

Les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-, sont déduits du revenu (art. 33 al. 1 let. a LIFD ; art. 9 al. 2 let. a LHID ; art. 6 al. 1 aLIPP-V). Cette déduction suppose l'existence d'une dette dont le contribuable répond personnellement et définitivement. Lorsque le contribuable est codébiteur solidaire, il ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement. Par conséquent, il est sans importance que le codébiteur solidaire puisse être recherché pour le tout. Il dispose en effet d'un droit de recours contre l'autre ou les autres codébiteurs solidaires, de sorte qu'en définitive il ne répond de la dette que pour sa part. L'insolvabilité éventuelle des codébiteurs n'y change rien (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.508/2001).

Il ressort de la procuration signée par la sœur du recourant que celle-ci lui a donné pleins pouvoirs pour vendre la propriété de F_____ et rembourser la dette hypothécaire, en son nom à elle et pour son compte. Les attestations bancaires stipulent en outre que les cocontractants du crédit hypothécaire sont M. et Mme A_____, lesquels en répondent solidairement.

Les relevés bancaires du compte à partir duquel sont prélevés les intérêts hypothécaires font certes état de versements totalisant CHF 41'400.- effectués par le recourant. Cependant, le fait que ce dernier ait effectivement payé la totalité des intérêts 2008 ne change rien à la situation juridique qui prévaut. En effet, en tant que codébiteur solidaire, le recourant ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement, soit la moitié des intérêts de CHF 41'400.- et non leur totalité.

Partant, ce grief sera écarté.

- 11) En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 février 2013 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 janvier 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 ;

communique le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :