

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4888/2008-ICCIFD

ATA/167/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 mars 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame T_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
28 mars 2011 (JTAPI/253/2011)**

EN FAIT

1. Madame T_____ est domiciliée au 29, chemin de B_____ à Cologny, dans une villa dont elle est copropriétaire pour moitié avec Monsieur H_____, que tous deux ont acquise en 1999 pour un prix de CHF 1'450'000.-.
2. M. H_____, avocat de profession, est domicilié à Genève, mais à une autre adresse.
3. M. H_____ est le père de Monsieur F_____ H_____, né le _____ 1995, lequel habite avec Mme T_____.
4. Le 22 janvier 2001, le Tribunal tutélaire, après avoir retiré l'autorité parentale à la mère de M. F_____ H_____, a nommé Mme T_____ à la fonction de tutrice de celui-ci. Dans l'ordonnance précitée, le Tribunal tutélaire n'a pas réglé la question du montant dont le père devait s'acquitter pour l'entretien de l'enfant, relevant dans un considérant que celui-là s'était engagé à prendre en charge les frais liés à son fils.
5. Le 23 avril 2001, Mme T_____ et M. H_____ ont contracté un prêt hypothécaire auprès de l'O_____, garanti par la villa de Cologny, d'un montant de CHF 136'000.-, d'une durée de trois ans, jusqu'au 17 février 2004, avec un taux d'intérêts fixe de 5,60 %. Il s'agissait du réaménagement d'un crédit existant.
6. Le 21 janvier 2002, Mme T_____ et M. H_____ ont contracté un autre emprunt hypothécaire auprès de l'O_____ garanti par la villa de Cologny, d'un montant de CHF 1'100'000.-, échéant le 12 janvier 2004, à taux d'intérêts fixe de 3,75 %. Il s'agissait également du réaménagement d'un crédit existant.
7. Le 28 septembre 2002, Mme T_____ a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2001-B. Elle exerçait une activité d'administratrice et des activités fiduciaires.

Pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), elle a déclaré un revenu de CHF 56'796.-, dont CHF 5'362.- provenant de l'activité dépendante, et CHF 37'219.- de l'activité indépendante, le solde provenant du revenu de la fortune immobilière. Après déductions, son revenu imposable était de CHF 18'686.-.

Elle a déclaré une fortune imposable de CHF 598'800.-, correspondant à la valeur de sa part de copropriété de la villa. Elle a porté en déduction de ce montant CHF 612'750.- au titre de dette hypothécaire.

Concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), elle a déclaré des revenus bruts et nets identiques aux précités.

8. Le 31 octobre 2003, Mme T_____ a adressé à l'AFC-GE sa déclaration fiscale 2002. Pour l'ICC, elle a fait état d'un revenu brut de CHF 36'294.-, dont CHF 5'362.- provenant de l'activité dépendante et CHF 10'250.- de l'activité indépendante, le solde de CHF 20'682.- provenant des revenus de sa fortune immobilière. Après déductions, dont CHF 25'475.- au titre d'intérêts du prêt hypothécaire, son revenu net était de CHF 0.-. Sa fortune brute s'élevait à CHF 628'740.-, constituée par la valeur de sa part de copropriété, sous déduction de CHF 605'750.- dus au titre de dette hypothécaire.

Elle a également déduit une dette chirographaire de CHF 20'000.- vis-à-vis de M. H_____.

9. Le 4 avril 2003, l'AFC-GE a remis à la contribuable un bordereau de taxation 2001-B d'un montant de CHF 783,45, calculé sur un revenu imposable de CHF 20'516.- et une fortune de CHF 0.-.

Le même jour, elle a informé la contribuable que cette dernière n'était pas taxable pour l'IFD 2001.

10. Le 12 mars 2004, l'AFC-GE a remis à la contribuable un bordereau de taxation ICC 2002 de CHF 783,45, calculé sur un revenu imposable de CHF 0.- et une fortune de CHF 0.-.

La contribuable n'était pas taxable pour l'IFD 2002.

11. Le 27 avril 2007, la direction du contrôle de l'AFC-GE a informé Mme T_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction fiscale portant sur les périodes fiscales 2001-B et 2002 pour l'ICC et 97 à 2002 pour l'IFD. La contribuable devait transmettre les relevés des mouvements de deux comptes bancaires ouverts à la J_____ et à l'O_____, dont le deuxième constituait un compte-joint avec M. H_____, et les pièces justificatives de son chiffre d'affaires. Elle devait également confirmer que les intérêts et remboursements de la dette hypothécaire étaient réglés dans leur intégralité par M. H_____. Si tel n'était pas le cas, elle devait remettre toutes pièces utiles probantes concernant lesdits versements et sa capacité financière à en assurer le paiement.

Mme T_____ devait également confirmer par écrit ce qu'elle avait exposé lors d'un entretien du 31 août 2006 (dans le cadre d'un rappel d'impôt relatif à l'exercice fiscal 2003), soit que M. H_____ avait contribué à prendre en charge les frais liés à l'entretien de M. F_____ H_____ pour un montant de CHF 2'000.- par mois.

12. Mme T_____ s'est exécutée le 23 mai 2007. Ses revenus bruts de CHF 42'581.- pour 2001 et de CHF 15'612.- pour 2002, avaient été intégralement crédités sur son compte personnel à la J_____. Toutes les autres sommes créditées sur ce compte constituaient des remboursements d'assurance-maladie ou des sommes reçues « pour le compte d'un client auquel ces sommes avaient été reversées ». Elle proposait de fournir une attestation de cette personne.

M. H_____ versait CHF 1'000.- à CHF 1'500.- par mois pour l'entretien de M. F_____ H_____ et non pas CHF 2'000.-. Elle contestait avoir prononcé ce montant.

M. H_____ payait la totalité des intérêts hypothécaires du crédit mais il profitait de la maison quand il venait voir son fils. Le montant qu'il lui versait à bien plaisir ne correspondait donc qu'à la moitié des intérêts, soit CHF 23'352.- en 2001 et CHF 25'475.- en 2002.

Pour amortir le prêt en question, M. H_____ lui avait prêté CHF 20'000.-, dont elle avait fait état dans sa déclaration de 2002, prêt qui avait été repris par son père dès 2004.

C'était à tort que l'AFC-GE avait, dans le cadre de la taxation 2003, repris un montant de CHF 14'000.- à titre de revenu de la contribuable alors que seule la moitié de ce montant lui incombait à titre d'amortissement.

13. Le 21 août 2007, l'AFC-GE a demandé à Mme T_____ la production de pièces justificatives relatives à certains montants crédités sur son compte à la J_____. Parmi ceux-ci figuraient deux montants de CHF 7'000.- et CHF 15'000.-, crédités le 12 novembre 2001, et un montant de CHF 50'000.- crédité le 12 février 2002.

14. La contribuable n'ayant pas donné suite au courrier précité, le service du contrôle de l'AFC-GE l'a sommée le 5 octobre 2007 de fournir cette documentation sous peine de taxation d'office et d'amende, ceci tant pour l'ICC que pour l'IFD.

15. Par une lettre datée du 26 septembre 2007, mais reçue le 9 octobre 2007 par l'AFC-GE, Mme T_____ a répondu à la sommation précitée. Concernant l'année 2001, les différents montants figurant dans la liste du service du contrôle étaient constitués pour la plupart par des honoraires d'administratrice, à l'exception d'une somme de CHF 2'300.-, constituant un remboursement de son assurance-maladie. Les crédits de CHF 7'000.- et CHF 15'000.- sur son compte à la J_____, représentaient la contrepartie de chèques encaissés pour le compte d'un client, auquel ces sommes avaient été reversées. L'entier des honoraires d'administratrice qu'elle avait perçus avait été déclaré dans la formule « revenu provenant d'une activité indépendante ».

Pour l'année 2002, les montants figurant sur la liste représentaient des honoraires d'administratrice déclarés, à l'exception de CHF 50'000.- encaissés pour le compte d'un tiers auquel elle avait reversé l'intégralité de la somme. En 2003, elle avait été taxée deux fois sur les mêmes revenus ou imposée en fonction de montants qu'elle n'avait jamais reçus. Si l'AFC-GE entendait, comme pour l'exercice fiscal 2003, effectuer des reprises indues et illogiques sur la taxation des années précédentes, elle utiliserait toutes les possibilités de recours à sa disposition pour les contester.

16. Le 16 novembre 2007, l'AFC-GE a adressé deux courriers à Mme T_____.

Le premier concernait l'ICC 2001-B et 2002. Les procédures en rappel et en soustraction d'impôt étaient terminées. Etaient joints deux bordereaux de rappel d'impôt, desquels il résultait pour l'exercice fiscal 2001-B un supplément d'impôt de CHF 23'732,60 plus intérêts de retard de CHF 3'107,15 et pour l'exercice fiscal 2002 un supplément d'impôt de CHF 18'877,95 plus intérêts de retard de CHF 1'870,60.

Au second courrier étaient annexés deux bordereaux de rappel d'impôt. L'un pour l'IFD 2001-B, portait sur un supplément d'impôt de CHF 5'958.- plus intérêts de retard de CHF 963,60, l'autre, pour l'IFD 2002 sur un supplément d'impôt de CHF 3'873.- plus intérêts de retard de CHF 525,30.

Les reprises sur revenu suivantes avaient été effectuées :

ICC 2001-B

- CHF 22'000.- : d'honoraires non déclarés (CHF 7'000.- et CHF 15'000.-) ;
- CHF 18'000.- : de pensions alimentaires reçues de M. H_____ pour l'entretien de M. F_____ H_____ ;
- CHF 75'412.- : de charges hypothécaires payées par M. H_____ en faveur de M. F_____ H_____ pour des charges liées à la maison dont la moitié était considérée comme un revenu de la contribuable (CHF 37'706.-).

ICC 2002

- CHF 50'000.- : d'honoraires non déclarés ;
- CHF 18'000.- : de versement en argent liquide de M. H_____ en faveur de son fils ;
- CHF 61'156.- : de charges liées à la maison payées par M. H_____ en faveur de M. F_____ H_____, dont la moitié était considérée comme un revenu de la contribuable (CHF 30'578.-).

Les reprises en matière d'IFD étaient les mêmes.

17. A chacun des deux courriers précités, se trouvaient également annexés deux bordereaux-amende de CHF 42'610.- pour l'ICC et de CHF 9'831.- pour l'IFD.

Les amendes prononcées étaient motivées par la disproportion marquée entre le mode de vie et les éléments de revenu qui ressortaient des déclarations remises précédemment. Dans ce cadre, la contribuable n'avait pas déclaré à l'AFC-GE les sommes versées par M. H_____ en faveur de son fils de même que certains montants d'honoraires. De ce fait, elle avait commis une faute par négligence grave. Le montant de l'amende était arrêté à une fois le montant de l'impôt soustrait.

18. Le 19 décembre 2007, Mme T_____ a formé réclamation auprès de l'AFC-GE contre les quatre bordereaux de rappel d'impôt et les deux bordereaux d'amende précités, concluant à leur annulation. Elle travaillait comme intermédiaire financière indépendante, non affiliée à un organisme d'autorégulation, au sens de la loi fédérale du 10 octobre 1997 concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme dans le secteur financier (LBA - RS 955.0). Cela lui rapportait des honoraires d'administratrice. M. F_____ H_____ était le fils de M. H_____. Ce dernier lui avait demandé de s'en occuper, car sa mère avait quitté la Suisse. L'enfant habitait dans la même villa qu'elle et les frais d'entretien et de logement de ce dernier avaient été expressément mis à la charge de M. H_____ par le Tribunal tutélaire.

L'enfant logeait dans la villa dont M. H_____ et elle-même étaient copropriétaires. M. H_____ avait assumé seul la charge des intérêts hypothécaires et des frais d'entretien de la villa conformément à la décision du Tribunal tutélaire. C'était lui qui contribuait également aux frais d'entretien courants de M. F_____ H_____ et prenait en charge tous les frais de celui-ci. Elle recevait chaque semaine de la main à la main CHF 200.- à CHF 300.- par semaine, soit environ CHF 1'000.- par mois. C'était pour cette raison que le Tribunal tutélaire n'avait fixé aucun montant à lui verser dans le cadre de sa décision du 22 janvier 2001. La villa comportait deux appartements, un petit appartement de 40 m² dans lequel elle logeait et un plus grand d'environ 80 m² où vivait M. F_____ H_____.

Certaines sommes reçues sur son compte bancaire, qui avaient été reprises à titre d'honoraires, constituaient des montants encaissés pour le compte de l'ayant droit d'une des sociétés dont elle était administratrice. Cette personne n'était pas domiciliée en Suisse et elle n'avait pas été autorisée à communiquer son nom. Elle certifiait cependant sur l'honneur qu'il ne s'agissait pas d'honoraires. Elle n'avait jamais obtenu de rémunération d'un tel montant dans le cadre de ses activités lucratives. Elle ne comprenait pas pour quelle raison elle avait été taxée pour l'ICC 2001-B sur CHF 41'267.- en lieu et place de CHF 37'219.-.

L'AFC-GE n'avait pas le droit de la taxer sur un montant de CHF 18'000.- versé par M. H_____ à titre de pension alimentaire en 2001 et en 2002. Seules étaient imposables les contributions versées par un contribuable divorcé ou séparé, ou obtenues par l'un des parents, alors qu'elle-même n'était ni séparée ni divorcée de M. H_____, ni parente de M. F_____ H_____, n'étant que son tuteur. Au demeurant, le montant de CHF 18'000.- par an sur lequel elle avait été taxée était inexact dès lors qu'elle n'avait jamais reçu plus CHF 1'000.- par mois environ pour la nourriture de l'enfant.

Les reprises sur les postes d'intérêts hypothécaires étaient injustifiées et inexactes. Les seuls intérêts hypothécaires qui lui incombaient représentaient un montant de CHF 23'352.- pour 2001 et CHF 25'475.- pour 2002. Les montants retenus par l'AFC-GE étaient inexacts. Le total des intérêts payés en 2001 s'était élevé à CHF 46'706.- pour 2001 et à CHF 50'950.- pour 2002.

L'AFC-GE ne pouvait pas reprendre un montant de CHF 7'000.- à titre de somme versée par M. H_____ pour l'amortissement de sa part du prêt hypothécaire, car ce montant lui avait été prêté par son père comme elle l'avait indiqué dans sa déclaration fiscale. D'une manière générale, les intérêts hypothécaires versés par M. H_____ ne pouvaient pas constituer pour elle un revenu propre, car ils n'entraient pas dans la liste énoncée à l'art. 9 let. f 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 (aLIPP-V - D 3 16).

Les amendes étaient totalement injustifiées dès lors qu'elle ne pouvait pas, dans sa situation, imaginer qu'elle aurait dû encore déclarer les intérêts hypothécaires payés par M. H_____ comme étant des revenus propres. Il en allait de même de l'argent reçu de ce dernier pour payer la nourriture de l'enfant. Toutes ces sommes profitaient directement à ce dernier, dont elle n'était pas la mère.

19. Le 7 mars 2008, l'AFC-GE a écrit à Mme T_____. Les versements effectués en faveur de M. F_____ H_____ par son père n'étaient pas imposables auprès d'elle-même, notamment les versements annuels de CHF 18'000.-. Pour l'« annuité hypothécaire », ainsi que pour les honoraires perçus et les diverses charges ressortant de sa déclaration fiscale, elle était priée de transmettre une copie complète des contrats de prêt hypothécaire et toute pièce justificative concernant un montant de CHF 1'100'000.- crédité sur son compte O_____ en 2002, en expliquant pour quelle raison celui-ci avait été effectué avec la mention « A_____ ». De même, elle devait transmettre toute pièce justificative en rapport avec trois montants de CHF 50'000.-, CHF 7'000.- et CHF 15'000.-, débités de son compte J_____ en 2001 et 2002. Finalement, elle devait transmettre toute pièce justificative concernant les frais médicaux et les primes d'assurance versés par elle-même.

20. Le 4 avril 2008, Mme T_____ a transmis à l'AFC-GE la documentation relative au prêt hypothécaire. La somme de CHF 1'100'000.- correspondait au renouvellement du prêt. C'était l'employé de banque qui avait écrit « A_____ » au lieu de « T_____ ». Les sommes reçues sur son compte à la J_____ en 2001 et 2002 l'avaient été pour le compte d'un tiers, mais elle n'était pas en mesure de remettre des justificatifs à ce sujet. Elle transmettait les autres documents relatifs aux frais médicaux et primes d'assurance.
21. Le 14 novembre 2008, par deux décisions séparées, l'une concernant l'ICC 2001 et 2002 et l'autre l'IFD 2001 et 2002, l'AFC-GE a modifié les taxations en faveur de Mme T_____, tout en maintenant la quotité de l'amende, dont le montant était calculé en fonction des taxations rectifiées. Mme T_____ n'était pas imposable sur les versements annuels de CHF 18'000.- et la moitié des annuités hypothécaires payées par M. H_____. Pour le solde, les reprises étaient maintenues, dès lors que la contribuable n'avait fourni aucun élément nouveau lui permettant de modifier son appréciation de sa situation financière. Les conclusions auxquelles elle arrivait étaient corroborées par le caractère insolite de la faiblesse des moyens d'existence de l'intéressée.

A ces deux décisions étaient annexés quatre bordereaux rectificatifs de rappel d'impôt.

Le total de l'impôt dû pour l'ICC 2001 s'élevait à CHF 17'339,20, compte tenu d'un dégrèvement de CHF 10'284.-. Le revenu imposable était de CHF 80'819.-.

Le total de l'impôt dû pour l'ICC 2002 s'élevait à CHF 13'946,75, compte tenu d'un dégrèvement de CHF 7'585,25, le montant du revenu imposable étant de CHF 69'402.-.

Le montant de l'amende était ramené à CHF 26'615.-, mais sa quotité maintenue à une fois le montant de l'impôt éludé.

Le bordereau rectificatif de rappel d'impôt pour l'IFD 2001 s'élevait à CHF 2'441,10, compte tenu d'un dégrèvement de CHF 4'085,70.

Concernant l'IFD 2002, le montant de l'impôt s'élevait à CHF 1'734,90, compte tenu d'un dégrèvement de CHF 2'428,10.

Quant au montant de l'amende, il était arrêté à CHF 4'176.-, mais sa quotité maintenue à une fois le montant de l'impôt éludé.

22. Par un seul acte du 15 décembre 2008, Mme T_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative, puis le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après :

TAPI), contre les quatre bordereaux rectificatifs du 14 novembre 2008. Elle ne se référait pas aux deux bordereaux d'amende mais en faisaient état dans l'acte de recours. Elle reprenait l'ensemble de l'argumentation qu'elle avait déjà développée dans le cadre de sa réclamation, concluant à l'annulation de l'ensemble de ces bordereaux.

23. Le 25 septembre 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La procédure de rappel d'impôt avait été engagée valablement. Elle avait permis de découvrir que Mme T_____ n'avait pas déclaré l'intégralité de ses revenus dans ses déclarations fiscales 2001 et 2002, notamment des honoraires perçus. La reprise décidée sur la moitié des intérêts hypothécaires payés par M. H_____ était fondée. En vertu de la théorie de l'accroissement de la fortune nette, adoptée pour définir la notion de revenu, la prise en charge par M. H_____ de l'intégralité des charges hypothécaires liées au prêt hypothécaire dont elle était codébitrice solidaire en lien avec une maison dont elle était également copropriétaire, constituait un abandon de créance représentant un revenu imposable. La reprise avait été effectuée sur la base des relevés bancaires remis par Mme T_____, ceux-ci ayant permis de déterminer le total des intérêts hypothécaires versés. Elle n'avait fourni aucun élément probant démontrant que ces montants étaient inexacts, se contentant d'avancer ses propres chiffres sans les justifier. Quant aux montants repris à titre d'honoraires, Mme T_____ ne justifiait pas qu'elle les avait reçus pour compte de tiers. Dès lors, l'AFC-GE était en droit de considérer qu'il s'agissait de gains.

Partant, les amendes infligées en rapport avec ces reprises étaient fondées.

24. Le 10 octobre 2009, Mme T_____ a répliqué, réitérant son argumentation et persistant dans ses conclusions. Les amortissements payés par M. H_____ constituaient une avance de celui-ci, qui augmentait sa part de fonds propres dans le bien immobilier. Quant au montant des intérêts hypothécaires, les chiffres qu'elle avait donnés en 2001 et 2002 pouvaient être vérifiés avec les avis bancaires. Si l'AFC-GE les lui avait demandés, elle les lui aurait fournis. En réalité, les intérêts hypothécaires payés avaient représenté en 2001 CHF 46'557.- et en 2002 CHF 46'526.-, dont la moitié était à sa charge. La taxation des deux années considérées devait être rectifiée en fonction de ces données. Elle annexait à ses écritures des avis d'échéance liés au prêt hypothécaire précité.
25. Le 13 novembre 2009, L'AFC-GE a renoncé à dupliquer.
26. Par jugement du 28 mars 2011, le TAPI a admis le recours « dans le sens des considérants ». Il a annulé l'ensemble des bordereaux rectificatifs de rappel d'impôt et d'amendes du 14 novembre 2008 pour les deux exercices fiscaux considérés.

Les conditions relatives à l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt n'étaient pas réalisées. L'AFC-GE n'avait pas été en mesure de démontrer les éléments pertinents. Il n'y avait aucune pièce versée au dossier démontrant, sur la base de moyens de preuve et de fait jusqu'alors inconnus, que des éléments taxables du revenu n'avaient pas été déclarés ou que des informations nouvelles étaient parvenues à sa connaissance permettant de nourrir des soupçons à l'encontre de Mme T_____. L'AFC-GE s'était limitée à envisager de manière abstraite et purement théorique la possibilité d'une dissimulation d'éléments du revenu sans se référer à des éléments factuels permettant de soupçonner que la taxation de la contribuable était incomplète. Elle n'avait obtenu les renseignements permettant d'envisager une déclaration incomplète qu'après l'ouverture de l'enquête. Dès lors, les procédures en rappel d'impôt et en soustraction fiscales étaient injustifiées.

Le même raisonnement pouvait être tenu pour l'ICC, par application des art. 53 et 56 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ou 59 et 69 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), et pour l'IFD, à teneur des art. 151 et 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

27. Le 13 mai 2011, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, qu'elle avait reçu le 15 avril 2011. Elle a conclu à son annulation. Dans le cadre de la déclaration fiscale 2003, année fiscale qui ne faisait pas l'objet du présent litige, Mme T_____ avait demandé à bénéficier d'une charge de famille concernant M. F_____ H_____. Elle avait par ailleurs déclaré les éléments suivants :

- revenu de l'activité dépendante
(activité auprès de Sodefinance & Partners S.A.) CHF 5'344.-
- bénéfice net de l'activité indépendante
(activité d'administratrice de sociétés anglaises) CHF 26'400.-
- revenu brut immobilier CHF 20'682.-
- fortune brute immobilière CHF 628'740.-
- intérêts de dettes hypothécaires CHF 23'516.-
- dette hypothécaire CHF 598'750.-

A la suite de cela, l'AFC-GE lui avait demandé de remplir les formulaires qu'elle mettait à disposition lorsque le contribuable n'avait pas de comptabilité commerciale. Dans le cadre de l'instruction de la taxation 2003, elle lui avait également demandé de fournir d'autres détails en rapport avec son chiffre d'affaires, la provenance des fonds nécessaires à son entretien et à celui de M. F_____ H_____. Mme T_____ avait répondu que l'entretien de celui-ci était assuré par son père, sans qu'il y ait d'accord écrit entre eux, et que les

dépenses assumées par M. H_____ se chiffraient à environ CHF 1'000.- par mois. Ultérieurement, elle a indiqué recevoir chaque mois CHF 2'000.- du père de l'enfant, de la main à la main. L'instruction de la déclaration fiscale 2003 avait ainsi permis de constater qu'elle n'avait pas déclaré la totalité de ses revenus. Des reprises avaient été effectuées à la suite de cela pour cet exercice fiscal et elles n'avaient pas fait l'objet d'une contestation puisque les taxations 2003, tant pour l'ICC et l'IFD, étaient entrées en force. C'est à la suite de ces découvertes que l'AFC-GE avait ouvert la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale pour les années antérieures, objet de la présente procédure.

Sur le fond, le TAPI avait considéré à tort que la procédure en rappel d'impôt avait un caractère exploratoire et qu'elle n'était fondée sur aucun élément concret. Dans le courrier du 27 avril 2007 que l'AFC-GE avait adressé à Mme T_____, elle s'était référée à leur entretien du 31 août 2006, qui avait conduit aux reprises décidées dans le cadre de la taxation 2003. Le TAPI avait omis dans son jugement de considérer qu'une procédure de rappel d'impôt pouvait être ouverte sur la base de simples soupçons, seule la décision de reprise d'impôt devant être fondée sur des éléments matériels plus concrets. Lorsque la procédure de rappel d'impôt avait été ouverte, Mme T_____ avait tous les éléments en main pour comprendre les raisons de cette ouverture, puisqu'elle avait été interpellée dans le cadre de sa taxation 2003. Il était regrettable que le TAPI n'ait pas pris la peine, avant de rendre son jugement de demander à l'AFC-GE les raisons précises pour lesquelles celle-ci avait des soupçons à l'encontre de Mme T_____. Cela étant, les décisions de reprises d'impôt et d'amendes étaient fondées et l'AFC-GE reprenait sur ce point l'argumentation développée dans ses écritures du 25 septembre 2009.

Elle avait calculé à nouveau les montants à reprendre et cela l'avait conduite à diminuer légèrement les reprises effectuées à titre de paiement par M. H_____ des intérêts hypothécaires pour le compte de Mme T_____. Sur la base des relevés bancaires, les reprises pour les annuités hypothécaires devaient être chiffrées à CHF 27'769.-, soit la moitié de CHF 55'538.- pour l'exercice fiscal 2001-B au lieu de CHF 37'706.-, et à CHF 32'843.-, soit la moitié de CHF 65'686.- pour 2002 au lieu de CHF 33'578.-. En revanche, les reprises sur le chiffre d'affaires devaient être entièrement confirmées dès lors que Mme T_____ était dans l'incapacité de prouver qu'elle avait reçu des honoraires à titre fiduciaire.

De même, les amendes devaient être confirmées, dans leur principe et leur quotité. Le montant de celles-ci devait être recalculé, compte tenu des rectifications précitées.

28. Le 14 juin 2011, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

29. Le 27 juillet 2011, Mme T_____ a répondu au recours. L'AFC-GE s'acharnait contre elle et voulait taxer sa part d'intérêts hypothécaires sur la villa dont elle n'occupait qu'une petite partie. Elle avait clairement déclarés, tant en 2001 qu'en 2002, lesdits intérêts hypothécaires. L'AFC-GE voulait l'imposer sur des sommes créditées sur son compte mais qui ne constituaient pas des revenus et, de surcroît, voulait l'amender. Il était faux de prétendre que l'autre copropriétaire de la villa avait payé sa part d'intérêts en échange de services rendus. S'il l'avait payée, c'était parce qu'il occupait la villa. Les montants qu'elle avait reçus sur son compte J_____ avaient été immédiatement retirés pour être remis à une tierce personne et l'AFC-GE devait retenir ses explications parce qu'elles étaient des plus vraisemblables.
30. Le 2 août 2011, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger. Toutefois, par courrier du 28 octobre 2011, il a requis de Mme T_____ qu'elle lui transmette l'identité du bénéficiaire des trois montants reçus sur son compte à la J_____ à titre fiduciaire, en joignant toutes pièces utiles, et en lui rappelant son devoir de coopération.
31. Le 15 novembre 2011, Mme T_____ a répondu. Le montant de CHF 7'000.- reçu le 12 novembre 2001 avait été versé par M. H_____ pour acheter du mobilier pour son fils, ce dont elle s'était souvenue en recevant de la banque la copie du chèque, qu'elle joignait. Les montants de CHF 15'000.- encaissés à la date précitée et de CHF 50'000.-, reçus le 12 février 2002, étaient destinés à un client français, décédé depuis lors, auquel elle avait remis ces différentes sommes, sans lui faire signer de reçus.
32. Le 18 novembre 2011, le juge délégué a informé les parties 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 - 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).
2. Il s'agit de déterminer si les conditions pour l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et de soustraction fiscale étaient ou non réalisées.
3. La question doit être résolue en fonction du droit en vigueur pour les taxations considérées, soit pour la taxation de l'IFD les dispositions de la LIFD, et pour l'ICC celles de la LHID ainsi que la LPFisc ainsi que des différentes lois fiscales genevoises entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2002 visées par l'art. 1

LPFisc, notamment la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12).

4. a. En matière d'IFD, à teneur de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris des intérêts. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.
 - b. En matière d'ICC, l'art. 53 al. 1 LHID est de teneur similaire à celle de l'art. 151 al. 1 LIFD et le législateur genevois a repris, à l'art. 59 al. 1 LPFisc, la teneur de cette disposition de la LHID, précisant, également à l'art. 59 al. 2 LPFisc à l'instar de l'art. 53 al. 2 LHID que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ces éléments imposables et que le département en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt était exclu, même si cette évaluation était insuffisante.
5. Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4B p. 265 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., 2007, p. 486 ; H. CASANOVA *in* D. YERSIN / Y. NOËL, *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. Art. 151, p. 535). Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (H. CASANOVA, *op. cit.*, n^{os} 5 et 6, p. 1353). Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; H. Casanova, *Le rappel d'impôt in* RDAF 1999 2, p. 11). Le droit au rappel d'impôt, que ce soit en vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD ou de l'art. 53 al. 1 LHID, existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit

au rappel d'impôt (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité consid 3.3 ; H. CASANOVA, *op.cit.*, 2, p. 11 ; H. Casanova *in* D. YERSIN / Y. NOËL, *op. cit.*, p. 355, et la doctrine citée). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Tel n'est pas le cas lorsque les faits connus ont entraînés ultérieurement une taxation incorrecte parce qu'ils étaient équivoques ou incomplets. De telles inexactitudes ne permettent en effet pas de considérer que ces éléments étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (Revue fiscale 2006, 442, consid. 2 ; H.73.482 = RDAF 203 II 622 consid. 3.3.2/3 ; H. CASANOVA, *op. cit.*, n° 11, p. 1355).

En l'espèce, c'est à tort que le TAPI a considéré que l'AFC-GE n'avait pas le droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt parce qu'elle ne démontrait pas les éléments qui étaient à l'origine de l'ouverture des procédures en rappel d'impôt et qu'il ne découlait d'aucune pièce versée au dossier qu'elle avait constaté sur la base de moyens de preuve et de faits jusqu'alors inconnus que des éléments taxables du revenu n'avaient pas été déclarés.

En effet, dans l'avis d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt notifiée à Mme T_____ le 27 avril 2007, l'AFC-GE s'est expressément référée à un entretien qu'elle avait eu avec celle-là. Ainsi qu'elle l'a précisé dans son acte de recours, il s'agissait d'un entretien qui s'était inscrit dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt relative à l'exercice 2003. C'était en fonction des éléments recueillis lors de cette enquête, qui avait débouché sur une procédure en rectification fiscale, que l'AFC-GE avait eu des doutes quant à la non-déclaration d'éléments de revenu et de fortune lors des deux exercices fiscaux qui précédaient. Certes, le libellé de l'avis d'ouverture de la procédure en rappel d'impôt n'évoquait pas ledit contrôle, mais Mme T_____, qui avait participé à l'entretien évoqué dans ce courrier, pouvait comprendre que c'était cette procédure relative à l'année 2003 qui avait déclenché celui-ci.

Des informations sur des faits recueillis dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt relative à un exercice fiscal donné constituant un motif suffisant au sens de l'art. 151 LIFD ou 59 LPFisc pour décider d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt couvrant les exercices précédents, l'AFC-GE était légitimée à prendre cette décision. Au demeurant, tant les art. 153 al. 1 LIFD que 60 LPFisc n'obligent pas l'AFC-GE à donner, dans l'avis d'ouverture de la procédure, les raisons détaillées qui l'ont amenée à prendre une telle décision. Elle ne doit qu'être en mesure de pouvoir la justifier si elle est contestée. Si le TAPI mettait en doute l'existence de motifs autorisant l'AFC-GE à procéder à un contrôle, il lui revenait, avant d'admettre sans autre le recours, de faire porter d'office l'instruction sur cette question en interrogeant Mme T_____ (art. 19 LPA par renvoi de l'art. 76 LPA).

6. Le jugement du TAPI sera annulé et la chambre de céans, en vertu des compétences que lui confère l'art. 54 LPFisc traitera elle-même des décisions de l'AFC-GE litigieuses.

7. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, dont le pendant au niveau cantonal est l'art. 1 aLIPP-IV, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément de son champ d'application est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme ; l'impôt frappe le revenu global (ATA/110/2009 du 3 mars 2009 et les références citées).

Il résulte de ce qui précède que le droit positif suisse a généralement adopté la théorie de l'accroissement de la fortune nette, c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu, défini comme l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins, sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (RDAF 1993 p. 28 ; J.-M. RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 44, n° 9.4.2).

Le revenu imposable peut prendre la forme d'un abandon de créance, en ce sens que la diminution du passif du contribuable peut constituer en un revenu si elle provient d'une remise de dette (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 45 n. 9.5.4).

8. Selon la jurisprudence, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt (ATF 105 Ib 382) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 pp. 256-257). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, cette autorité doit prouver que l'imposition est incomplète (RDAF 1993 32 consid. 2b p. 35, 2A.299/1989). Le fisc et le contribuable sont tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée du fardeau de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires. L'omission, ou l'échec de ces preuves contraires, peut être considérée comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1, et les références citées ; ATA/406/2007 du 28 août 2007 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005).

9. En l'espèce, Mme T_____ est copropriétaire par moitié d'une villa en rapport avec laquelle elle a contracté une dette hypothécaire auprès d'une banque, dont elle est tenue solidairement avec l'autre copropriétaire du remboursement du capital mais également de l'acquittement des intérêts annuels. Le fait que le tiers

qui se soit acquitté du paiement de sa part d'intérêts a pour conséquence la diminution de sa dette vis-à-vis du créancier hypothécaire, sans contrepartie de sa part, soit l'obtention d'un revenu imposable au sens des art. 16 al. 1 LIFD ou 1 LIPP-IV. L'AFC-GE était donc fondée à considérer les montants en question comme du revenu imposable et à les réintégrer dans le décompte de celui-ci. Le montant de la reprise doit cependant correspondre à la moitié des intérêts hypothécaires qui ont été acquittés. Sur ce point, les bordereaux ICC et IFD 2001-B et 2002 ne peuvent être maintenus comme tels que notifiés le 16 novembre 2007. Ils doivent être en effet rectifiés en faveur de Mme T_____ en fonction des annuités hypothécaires recalculées par l'AFC-GE dans son recours, qui correspondent à une remise de dette de CHF 27'769.- pour l'année fiscale 2001-B au lieu de CHF 37'706.-, et de CHF 32'843.- pour l'année fiscale 2002 au lieu de CHF 33'578.-.

10. Concernant les sommes reçues en 2001 et en 2002 par l'intimée sur son compte bancaire ouvert à la J_____, l'AFC-GE était également légitimée à les reprendre dans la mesure où Mme T_____, qui admet avoir reçu ces montants, ne prouve pas qu'ils ne lui étaient pas destinés. Concernant le versement de CHF 7'000.- reçu le 12 novembre 2001, ses explications ont varié au cours de la procédure. Finalement, elle reconnaît qu'il s'agit d'un montant reçu du père de l'enfant dont elle est la tutrice, mais ne produit aucune pièce justifiant qu'il ne lui était pas destiné. Concernant les deux autres montants, ses allégations selon lesquelles elle les avait reçus à titre fiduciaire, ne sont étayées par aucune pièce, alors qu'un intermédiaire financier actif dans le domaine du trafic des paiements au sens de l'art. 8 al. 3 let. b LBA se devait, déjà en 2001, d'être en possession de pièces permettant d'expliquer l'origine et la destination de fonds transitant par ses comptes.
11. Concernant le bordereau d'amende relatif à l'ICC, selon l'art. 56 al. 1 LHID, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète, sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait. L'art. 69 al. 1 et 2 LPFisc reprend ces principes, qu'il s'agisse des conditions de la soustraction fiscale ou des conséquences de celle-ci s'agissant de la quotité de l'amende.
12. a. A teneur des art. 59 al. 3 LHID et 82 LPFisc, les dispositions générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) sont applicables à la soustraction fiscale.
13. b. Selon le texte légal, la quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2007, ou art. 106

CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2007, § 26 n° 19). Il y a comportement intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, *op. cit.*, § 26 n° 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 1B 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée).

c. De jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Dans ce cadre, l'AFC-GE jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/128/2003 du 11 mars 2003).

14. Concernant le bordereau d'amende relatif l'IFD, l'art. 175 al. 1 LIFD est de teneur similaire à celle des art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 et 2 LPFisc. Le raisonnement relatif à la fixation de la quotité de l'amende est ainsi applicable *mutatis mutandis*. Le jugement du TAPI doit dès lors également être annulé sur ce point et le bordereau d'amende IFD 2001-B du 8 avril 2008 rétabli.

En l'espèce, Mme T_____ n'a pas déclaré l'entier de ses revenus, soit, d'une part, les sommes dont un tiers s'était acquitté pour son compte à titre de charge hypothécaire et, d'autre part, les montants reçus sur ses comptes bancaires dont elle ne pouvait justifier qu'ils ne lui avaient pas bénéficié. Sa faute ne peut être qualifiée de légère. Les faits se sont répétés sur plusieurs années et Mme T_____ est une personne rompue aux affaires. La quotité de l'amende, arrêtée par l'AFC-GE correspondant à une fois le montant soustrait, respecte le principe de la proportionnalité.

15. Le jugement du TAPI du 28 mars 2011 sera annulé.

Il sera donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle entend reconsidérer ses décisions sur réclamation du 16 novembre 2007 en arrêtant le montant des reprises au titre des annuités hypothécaires à CHF 27'769.- pour 2001-B au lieu de CHF 37'706.- et à CHF 32'843 pour 2002 au lieu de CHF 33'578.-, et réduire en conséquence le montant des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2001-B et 2002, ainsi que celui des bordereaux d'amende 2001-B et 2002.

Les décisions du 16 novembre 2007 sur réclamation seront confirmées, sous la réserve précitée, la cause étant retournée à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux d'exécution de ce dispositif.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Mme T_____. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 mai 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 mars 2011 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du TAPI du 28 mars 2011 ;

donne acte à l'administration fiscale cantonale de ce qu'elle entend reconsidérer ses décisions sur réclamation du 16 novembre 2007 en arrêtant le montant des reprises au titre des annuités hypothécaires à CHF 27'769.- pour 2001-B au lieu de CHF 37'706.- et à CHF 32'843 pour 2002 au lieu de CHF 33'578.-, et réduire en conséquence le montant des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2001-B et 2002, ainsi que le montant des bordereaux d'amende 2001-B et 2002 ;

l'y condamne en tant que de besoin ;

confirme pour le surplus les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 novembre 2007 ;

retourne la cause à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux rectificatifs et d'amende, au sens des considérants ;

met à la charge de Madame T_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Madame T_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :