



POUVOIR JUDICIAIRE

A/710/2018-ICCIFD

ATA/796/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 avril 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____
représentés par Me Pierre-Bernard Petitat, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 août 2018 (JTAPI/751/2018)**

EN FAIT

- 1) Les époux Madame A_____ et Monsieur B_____ ont été taxés d'office pour les années fiscales 2010 à 2014.
- 2) N'ayant pas non plus déposé leur déclaration fiscale pour l'année 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur a demandé, par courrier du 26 avril 2016 puis par rappel recommandé du 2 juin suivant, d'y procéder dans un délai de 10 jours, sous peine de taxation d'office, attirant en outre leur attention sur le fait qu'ils s'exposeraient à une amende en cas de non-respect de cette obligation.
- 3) Les contribuables n'ayant pas donné suite à cette requête, l'AFC-GE les a taxés d'office par bordereaux du 10 octobre 2016, qu'elle a expédiés sous pli simple. Calculé sur un revenu et une fortune imposables de, respectivement, CHF 289'922.- et CHF 181'785.-, l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) s'élevait à CHF 67'639.95. Fondé sur un revenu imposable de CHF 290'900.-, l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) était de CHF 24'128.-. Elle leur a par ailleurs infligé une amende de CHF 500.- en ICC.
- 4) Le 29 mars 2017, les contribuables ont contesté ces bordereaux.

Ils avaient reçu les commandements de payer l'ICC et l'IFD 2015. Ils estimaient que l'AFC-GE les avait taxés d'office sur une base arbitraire. L'entreprise individuelle de M. B_____ avait en effet subi des pertes tant en 2014 (- CHF 11'037.43) qu'en 2015 (- CHF 26'689.-), ce que démontraient les comptes commerciaux joints à leur contestation.

Ils sollicitaient donc un réexamen et une remise partielle des impôts contestés, ainsi que la suspension des poursuites en cours. M. B_____ avait égaré certains documents.
- 5) Par courrier du 6 avril 2017, l'AFC-GE a notamment fait savoir aux contribuables qu'elle traiterait leur contestation comme une réclamation et qu'une réponse leur parviendrait ultérieurement.
- 6) Par décisions du 29 janvier 2018, l'AFC-GE a déclaré cette réclamation irrecevable, au motif qu'elle ne répondait pas aux exigences des moyens de preuve posées par la loi.
- 7) Par deux actes du 27 février 2018, l'un concernant l'ICC et l'autre l'IFD, les contribuables ont déféré ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation.

Lors du dernier trimestre 2014, M. B_____ était entré dans un très vif conflit avec son ancien comptable. Ce n'était que depuis l'été 2016 que – assisté par une nouvelle fiduciaire – il aurait vu plus clair sur les plans administratif, comptable et fiscal. En mars 2016, une inondation avait détruit ou endommagé de nombreux documents. C'était sa nouvelle fiduciaire qui avait pu finaliser les comptes commerciaux pour l'exercice 2015 et déposer fin 2016 ou début 2017 la déclaration fiscale 2015.

Les contribuables contestaient l'irrecevabilité de leur réclamation. Celle-ci répondait aux exigences légales. Ils avaient indiqué expressément que la taxation d'office contestée était arbitraire du fait que l'AFC-GE avait retenu un bénéfice important réalisé dans le cadre de l'activité indépendante, alors que celle-ci s'était soldée par les pertes de CHF 11'037.43 en 2014 et de CHF 26'689.- en 2015. L'AFC-GE avait reçu la déclaration fiscale 2014 au plus tard le 4 octobre 2016. Le 10 octobre suivant, elle avait procédé aux taxations d'office contestées. Elle savait ainsi pertinemment que les montants retenus dans lesdites taxations pourraient dépasser leur capacité contributive. L'AFC-GE avait par ailleurs été informée des difficultés que M. B_____ avait eues avec son ancien comptable et de l'inondation dont il avait été victime, de sorte qu'elle aurait dû faire preuve d'un peu de patience avant de procéder, de manière arbitraire, à la taxation pour l'année 2015.

Les contribuables ont produit une copie de leur déclaration fiscale pour l'année litigieuse, mentionnant un revenu et une fortune bruts imposables de, respectivement, CHF 211'762.- et CHF 1'111'903.- et indiquant comme date d'impression le 23 février 2017. Sur la première page de ce document il était notamment indiqué, de manière manuscrite, « envoyé par D_____ en décembre 2016 ». Ils ont en outre fourni une copie du commandement de payer les impôts litigieux, indiquant comme date de notification le 17 mars 2017.

Ces recours ont été enregistrés sous le n° de procédure A/710/2018.

8) L'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

Les intéressés n'avaient pas rempli leur déclaration d'impôt 2015 dans le délai imparti, malgré plusieurs rappels. Leur réclamation du 29 mars 2017 n'était pas suffisamment motivée, dès lors qu'elle se limitait à faire état de l'arbitraire, sans détailler l'intégralité des revenus qu'ils avaient perçus durant la période fiscale litigieuse.

Ce n'était qu'au stade du recours que les contribuables avaient produit leur déclaration fiscale 2015, faisant état de l'intégralité de leurs revenus et fortune. Même si cette déclaration indiquait comme date d'impression le 23 février 2017, elle ne l'avait pas reçue avant le dépôt du présent recours. Le cas échéant, elle l'aurait scannée et insérée dans le dossier fiscal des intéressés, selon la procédure

mise en place pour la réception de tout document. Ceux-ci n'avaient donc pas satisfait à leur devoir de collaboration au stade de la réclamation. La production – au stade de la réclamation – du bilan et du compte de profits et pertes, ne saurait à elle seule pallier ce défaut, dès lors que ces documents ne suffisaient pas à appréhender leur situation fiscale dans sa globalité.

Les intéressés avaient enfin été taxés d'office en continu depuis l'année 2010, ce qui rendait d'autant plus difficile l'appréhension de leur situation fiscale réelle.

- 9) Dans leur réplique, les contribuables ont exposé qu'ils n'avaient aucun souvenir d'avoir reçu le rappel recommandé du 2 juin 2016 et l'AFC-GE ne produisait aucune preuve de cet envoi.

Ils contestaient par ailleurs avoir reçu les taxations d'office litigieuses, l'AFC-GE ne produisant aucune pièce prouvant leur notification. Le cas échéant, ils les auraient « logiquement » transmises à leur fiduciaire qui aurait formé une réclamation à leur encontre. Ils avaient d'ailleurs formé leur réclamation du 29 mars 2017 parce qu'ils ne comprenaient pas pourquoi ils recevaient des commandements de payer les impôts pour l'année 2015, alors qu'aucune taxation y relative ne leur avait été notifiée.

L'AFC-GE ne s'était pas fondée sur les comptes commerciaux produits en annexe à leur réclamation. Selon les documents en possession de leur conseil, il semblait clair que l'AFC-GE avait reçu leur déclaration fiscale 2015 depuis décembre 2016, comme M. B _____ l'avait indiqué – de manière manuscrite – sur ce document. Ils ne voyaient pas pourquoi leur fiduciaire, soit M. C _____, n'aurait pas déposé cette déclaration. Celle-ci avait été imprimée le 23 février 2017. On ne voyait pas pourquoi elle n'aurait pas été envoyée à l'AFC-GE, puisqu'elle avait été établie « au moins à cette date ». Ils pouvaient dès lors se dispenser de détailler tous les éléments de leurs revenus imposables. Enfin, ils demandaient l'audition de M. C _____ au sujet de l'envoi de cette déclaration.

- 10) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions et produit un justificatif, établi par la Poste, relatif à la distribution de la sommation du 2 juin 2016, indiquant que les contribuables avaient été avisés (le même jour) pour retirer celle-ci jusqu'au 9 juin 2016, qu'ils ne l'avaient pas fait et que ce courrier avait été retourné à l'expéditeur.

- 11) Par jugement du 13 août 2018, le TAPI a rejeté les recours.

Il n'était pas nécessaire de trancher la question de savoir si la réclamation du 29 mars 2017 avait été formée dans le délai. Par ailleurs, l'audition de témoin sollicitée n'était pas nécessaire.

Les contribuables n'avaient pas établi qu'ils avaient déposé leur déclaration fiscale 2015 avant leur réclamation du 29 mars 2017. Dans leur recours, ils avaient d'abord allégué l'avoir déposée « soit à fin 2016 ou au début 2017 », puis indiqué qu'elle avait été établie « au moins » le jour de son impression, le 23 février 2017, ce qui contredisait leur propre allégation selon laquelle elle aurait été envoyée par M. C_____ en décembre 2016. De toute manière, il leur aurait appartenu de fournir, au stade de la réclamation, tous les éléments nécessaires pour déterminer leur situation fiscale. Ils s'étaient cependant limités à produire les comptes commerciaux de leur entreprise, sans présenter d'autres éléments dont il découlerait que les taxations d'office étaient manifestement inexactes. La réclamation avait donc, à juste titre, été déclarée irrecevable.

- 12) Par acte expédié le 12 septembre 2018, les époux B_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre ce jugement, concluant à son annulation. Ils ont demandé qu'il soit dit que leur réclamation relative aux taxations d'office de l'année fiscale 2015 était recevable et que celles-ci avaient été effectuées de manière arbitraire.

S'ils avaient indiqué dans la réplique seulement qu'ils avaient déposé leur déclaration fiscale 2015 avant la réclamation y relative, c'était parce qu'ils n'avaient appris que l'AFC-GE ne l'avait pas reçue que dans le mémoire de réponse de celle-ci. Il avait été clair pour leur conseil que la déclaration 2015 avait été envoyée fin 2016/début 2017, de sorte qu'il ne l'avait pas annexée à la réclamation. Il résultait, en outre, de l'attestation du 5 septembre 2018 de Fibernex Sàrl, leur fiduciaire, que la déclaration fiscale avait été envoyée à l'AFC-GE le 23 février 2017. Par ailleurs, les recourants avaient alors également fait parvenir à l'autorité fiscale leur déclaration 2014.

Étant au courant des difficultés que rencontrait le contribuable avec sa fiduciaire et de l'inondation survenue en mars 2016, l'AFC-GE aurait dû patienter avant de le taxer d'office. La fiduciaire susmentionnée n'avait finalisé les comptes 2015 que le 23 février 2017. Partant, la réclamation devait être considérée comme recevable, de sorte que l'AFC-GE devait réexaminer la taxation.

Les recourants ont produit une attestation de E_____ Sàrl, datée du 5 septembre 2018, indiquant qu'elle avait envoyé leur déclaration fiscale à l'AFC-GE le 23 février 2017.

- 13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Tout document reçu par elle était systématiquement numérisé et inséré dans le dossier fiscal informatique du contribuable. Selon l'extrait du dossier fiscal informatique des recourants, que l'AFC-GE a produit, il apparaissait que la déclaration fiscale 2015 n'avait pas été produite. L'attestation de la fiduciaire,

produite devant la chambre de céans, n'était pas de nature à établir de manière irréfutable l'envoi de la déclaration fiscale.

- 14) Dans leur réplique, les recourants ont indiqué que M. C_____, directeur de leur fiduciaire, pouvait très bien se rappeler avoir posté la déclaration fiscale le 23 février 2017. Leur conseil était en outre en possession de celle-ci, avec l'annotation manuscrite « envoyé par Boshetti en décembre 2016 ». Il y avait peut-être eu un problème d'acheminement du courrier auprès de la Poste, ce qu'une enquête auprès de celle-ci permettrait de clarifier.
- 15) Lors de l'audience, qui s'est tenue le 21 janvier 2019 devant la chambre de céans et à laquelle l'administration fédérale des contributions s'est fait représenter par l'AFC-GE, le témoin C_____ a déclaré qu'il s'occupait depuis cinq à six ans de la comptabilité et de la déclaration fiscale des époux. Il a confirmé avoir envoyé la déclaration fiscale 2015 le 23 février 2017. À son souvenir, c'était la date d'envoi qui ressortait de son dossier. Il ignorait qui avait pu apposer l'indication « envoyé par C_____ en décembre 2016 MOI » sur la pièce 11 du chargé du 27 février 2018 des recourants ; il ne s'agissait ni de son écriture ni de celle de sa secrétaire.

Il n'avait pris avec lui à l'audience que le dossier relatif aux déclarations fiscales 2016 et 2017, car il ignorait sur quoi allait porter son audition. Lorsqu'il avait établi l'attestation du 5 septembre 2018, il se doutait qu'il y avait un litige portant sur l'année fiscale 2015. Il ne savait cependant pas si celui-ci avait persisté ou non. Il y avait environ 25 déclarations fiscales, sur les 700 qu'établissait chaque année sa fiduciaire dans les cantons de Vaud et Genève, qu'il était obligé de renvoyer, car elles n'auraient pas été reçues. Souvent toutefois, les documents déjà envoyés réapparaissaient, avec l'explication qu'ils auraient été mal acheminés.

La représentante de l'AFC-GE a exposé qu'elle s'était fait expliquer par le « service du courrier et de la numérisation » que les déclarations fiscales entrant étaient d'abord « flashées » au moyen du code-barre, qui figure sur celles-ci. Cela permettait de dater la réception de la déclaration fiscale. Par la suite, les documents étaient scannés. Il arrivait très rarement qu'il y ait une erreur de saisie. Tel pouvait être le cas lorsque le n° de contribuable était erroné, par exemple lorsque des conjoints séparés continuaient à utiliser le même n° de contribuable, ou encore quand des enfants devenus majeurs utilisaient le n° de contribuable de leurs parents. Il y avait alors une intervention manuelle. Celle-ci pouvait intervenir au moment de la taxation puisque l'erreur de saisie apparaissait alors, ou lorsque le contribuable réagissait à une sommation, ce qui permettait de vérifier les documents scannés.

Si une déclaration fiscale était par mégarde glissée dans des documents relatifs à une déclaration d'un autre contribuable, cette erreur apparaissait au

moment du scannage de l'ensemble des documents relatifs à cette déclaration, dès lors que la présence du code-barre sur un document scanné déclenchait un signal d'erreur. L'AFC-GE n'avait pas de moyens de vérifier si une déclaration fiscale, envoyée par simple courrier, l'avait effectivement été. En revanche, tout ce qui lui parvenait était systématiquement scanné. Ce système existait déjà en 2015. Ainsi, même si des documents, notamment une déclaration fiscale se rapportant à une période déjà écoulée de près de deux ans, étaient produits, le code-barre permettait de l'attribuer à l'année fiscale correspondante.

Enfin, la déclaration fiscale 2014 des recourants, non litigieuse, avait effectivement été reçue. Il y avait cependant un décalage important entre la date de son impression, le 8 juillet 2016, et celle de son envoi, le 3 octobre 2016.

À l'issue de l'audience, la cause a été 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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) a. Les contribuables sont invités par publication officielle ou par l'envoi de la formule à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt (art. 124 al. 1 LIFD ; art. 26 al. 1 LPFisc). Si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations, l'autorité effectue la taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 46 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 37 al. 1 LPFisc). Condition de la taxation d'office, la sommation mentionne les conséquences de l'inexécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office assortie le cas échéant d'une amende pour violation des obligations de procédure (arrêt du Tribunal fédéral 2C_292/2011 du 31 août 2011 consid. 3.1 et les références citées).
- b. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, cette réclamation devant être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 LHID ; art. 39 al. 2 LPFisc).

L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité (ATF 131 II 548 consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4c). Le contribuable ne peut se limiter à une

contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, qui ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit en tout cas être possible de reconnaître ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée, par exemple le principe de la taxation d'office ou le montant de l'estimation opérée, ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie. Ainsi, le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle. Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation, il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve y relatifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_372/2016 du 7 juin 2016 consid. 2.2.2 ; 2C_509/2015 précité consid. 6.1 ; 2C_292/2011 précité consid. 3.1).

Cette obligation de motiver la réclamation signifie que le contribuable qui entend que sa réclamation contre une décision de taxation d'office soit examinée sur le fond, s'il a négligé son devoir de collaboration, s'y soumette d'entrée de cause (ATA/153/2018 du 20 février 2018 consid. 6b ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 et les références citées). Ainsi que l'a rappelé le Tribunal fédéral, la solution de l'irrecevabilité permet d'éviter qu'un contribuable qui a omis d'accomplir ses devoirs de collaboration et qui a été taxé d'office puisse entraver notablement le travail de l'administration en présentant une réclamation dénuée de toute motivation pour se défendre par la suite en produisant les documents requis au stade du recours, avec pour effet que l'autorité fiscale doive annuler la taxation d'office et recommencer une taxation ordinaire contre laquelle le contribuable pourrait élever une nouvelle contestation (ATF 123 II 552 consid. 4e ; ATA/1155/2017 précité ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017).

En cas de recours contre une décision par laquelle l'AFC-GE refuse d'entrer en matière sur une réclamation relative à une taxation d'office, la seule question qui se pose à l'autorité de recours consiste à déterminer si c'est à bon droit que l'autorité fiscale a retenu que le contribuable n'a pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2 ; 2C_357/2013 du 7 novembre 2013 consid. 5 ; ATA/1155/2017 précité ; ATA/686/2017 précité).

c. La preuve de la remise de la déclaration d'impôt à l'autorité de taxation incombe au contribuable. En matière fiscale, la partie qui a le fardeau de la preuve doit supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4).

- 3) En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants n'ont pas déposé leur déclaration fiscale 2015 avec leur réclamation. Dans cette dernière, ils se sont bornés à faire valoir que les taxations étaient fondées sur une base arbitraire. Ils n'ont toutefois pas allégué que les taxations n'avaient pas examiné les éléments qu'ils auraient dûment déclarés. En particulier, aucune mention n'était faite de ce qu'ils auraient adressé à l'AFC-GE leur déclaration fiscale, que ce soit avant la taxation d'office ou après celle-ci.

Certes, le témoin a déclaré qu'il avait envoyé la déclaration fiscale des recourants le 23 février 2017. Cette affirmation est cependant contredite par plusieurs éléments. En premier lieu, elle n'est pas corroborée par les allégations des recourants eux-mêmes. Celles-ci ont fluctué, les dates avancées de l'envoi de la déclaration fiscale 2015 ont été tantôt le 4 octobre 2016, tantôt le mois de décembre 2016 et enfin le 23 février 2017. Par ailleurs, le traitement systématique de scannage décrit par l'AFC-GE en audience s'oppose également à l'allégation selon laquelle la déclaration fiscale 2015 des recourants aurait été égarée par celle-ci. Enfin, lors de son audition, le témoin n'avait pas son dossier relatif à l'année fiscale 2015 avec lui. Au vu de ces éléments, la chambre de céans retiendra, avec le TAPI, que l'envoi de la déclaration fiscale à l'AFC-GE avant, voire au plus tard avec la réclamation du 29 mars 2017, n'est pas démontré à satisfaction de droit.

En outre, quand bien même il conviendrait de retenir que les recourants avaient adressé la déclaration fiscale 2015 à l'AFC-GE après la sommation de juin 2016, mais avant leur réclamation de mars 2017, il leur appartenait de contester leurs taxations d'office de manière circonstanciée, ce qu'ils ont omis de faire. Il leur incombait de fournir, avec la réclamation, tous les éléments nécessaires permettant de déterminer de manière précise leur situation fiscale. Ils n'ont toutefois que produit les comptes commerciaux de leur entreprise, sans présenter les autres éléments de leurs revenus et fortune permettant d'établir que les taxations d'office étaient manifestement inexactes. Dans ces circonstances, leur réclamation ne comportait pas une motivation suffisante, telle qu'exigée par la jurisprudence. L'autorité intimée l'a ainsi déclarée irrecevable à bon droit. Elle ne peut se voir reprocher un abus de son pouvoir d'appréciation en refusant d'entrer en matière sur la réclamation.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 4) Les recourants, qui succombent, supportent l'émolument de CHF 700.- (art. 87 al. 1 LPA), solidairement entre eux, et ne peuvent se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 septembre 2018 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 août 2018 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de Madame A_____ et Monsieur B_____, solidairement entre eux ;

dit qu'il n'est pas alloué d'une 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 Me Pierre-Bernard Petitat, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :