

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2124/2024-LIPAD

ATA/1446/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 10 décembre 2024**

dans la cause

**A\_\_\_\_\_**

**recourante**

représentée par Mes Michel CABAJ et Michael RUDERMANN, avocats

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**intimée**

---

## EN FAIT

**A. a.** A\_\_\_\_\_ (ci-après : A\_\_\_\_\_ ou la société) est une société à responsabilité limitée, inscrite au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC) depuis le 5 mai 2009, dont le but est de fournir une assistance technique, administrative et organisationnelle aux sociétés du groupe dont elle fait partie.

B\_\_\_\_\_ en est l'associé gérant et C\_\_\_\_\_ l'associé.

**b.** D\_\_\_\_\_ (ci-après : D\_\_\_\_\_), inscrite au RC depuis le 6 mai 2014, a pour but notamment les prestations de services et opérations commerciales dans les domaines des télécommunications et des médias.

B\_\_\_\_\_ en était l'administrateur président et C\_\_\_\_\_ l'administrateur.

**B. a.** Le 31 août 2021, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé A\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'impôt à la source (ci-après : IS) 2014 à 2020.

À la lumière d'informations publiques, des employés de la société avaient bénéficié d'un plan de participations de collaborateurs mis en place par le groupe D\_\_\_\_\_ à compter de l'année 2014. Tel était le cas de B\_\_\_\_\_ et de C\_\_\_\_\_, employés de A\_\_\_\_\_ au cours de l'année considérée.

Le courrier était co-signé par E\_\_\_\_\_, experte-contrôleuse fiscale.

**b.** Par bordereaux du 26 septembre 2022, l'AFC-GE a fixé le rappel d'impôt à CHF 4'972'724.15. Les prestations soumises à l'IS étaient de CHF 2'990'698.- en faveur de B\_\_\_\_\_ et de CHF 11'452'672.- en faveur de C\_\_\_\_\_. L'amende était fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait.

**c.** Le 27 octobre 2022, A\_\_\_\_\_, sous la plume de l'Étude F\_\_\_\_\_ (ci-après : l'Étude), a formé réclamation à l'encontre de ces bordereaux.

**d.** Le 3 novembre 2022, l'AFC-GE a annulé les bordereaux et ouvert contre A\_\_\_\_\_ une nouvelle procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'IS 2018.

**e.** Le 14 février 2023, l'AFC-GE a notifié à A\_\_\_\_\_ un nouveau bordereau de rappel d'impôt ainsi qu'un bordereau d'amende pour les années 2014 à 2020. Elle lui a également remis une « liste récapitulative année 2018 », dont il résultait que trois de ses salariés avaient perçu des prestations soumises à l'IS, à savoir B\_\_\_\_\_ (CHF 8'548'785.-), C\_\_\_\_\_ (CHF 29'183'934.-) et G\_\_\_\_\_ (CHF 618'117.-). L'IS dû s'élevait à CHF 12'080'513.-.

A\_\_\_\_\_ n'avait pas prélevé l'IS sur des rémunérations en lien avec des options issues du plan d'intéressement « SOP 2014 », dont trois de ses anciens collaborateurs avaient bénéficié. De tels manquements, qui avaient eu pour conséquence de générer une importante perte de substrat fiscal, ne pouvaient avoir été commis qu'intentionnellement par les organes de la société. Les conditions

d'une soustraction d'impôt étaient remplies. Comme circonstance atténuante, la bonne collaboration de la société était retenue et une amende dont la quotité se montait à une fois l'impôt soustrait lui était infligée.

**f.** Le 8 mars 2023, l'Étude a informé l'AFC-GE que A\_\_\_\_\_ avait résilié le mandat et qu'elle ne la représentait plus.

**g.** Le 20 mars 2023, A\_\_\_\_\_ a formé réclamation à l'encontre des bordereaux précités, concluant notamment à la récusation de la fonctionnaire en charge du dossier auprès de l'AFC-GE au motif que cette dernière avait exercé une activité de fiscaliste auprès de l'Étude plusieurs années auparavant.

**h.** Le 29 mars 2023, l'AFC-GE a rejeté la demande de récusation.

Aucun élément concret ne permettait de démontrer que la fonctionnaire en charge du dossier avait déployé une quelconque activité en lien avec le dossier de la société. L'AFC-GE s'étonnait du fait que l'Étude ne s'en soit pas prévalu depuis l'ouverture des procédures en août 2021.

L'intégralité du dossier a été remis à A\_\_\_\_\_. Il s'agissait d'un bordereau de 40 pièces dont les pièces n<sup>os</sup> 2 à 6, 8 à 15 et 28, 29 et 32 étaient couvertes par le secret fiscal dans la mesure où elles concernaient des employés. Ces pièces étaient caviardées ou résumées, parfois brièvement.

Un délai, non prolongeable, au 14 avril 2023, lui était imparti pour compléter sa réclamation.

**i.** Par acte du 11 avril 2023, A\_\_\_\_\_ a formé recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de cette décision, concluant, sur mesures provisionnelles, à la suspension de la procédure de réclamation sur le fond devant l'AFC-GE. Le recours portait sur trois points : la fixation d'un délai pour compléter la réclamation, la consultation du dossier fiscal et la récusation de la fonctionnaire en charge du contrôle fiscal.

**j.** Par décision du 20 juin 2023, le TAPI a rejeté la requête de suspension, considérant qu'il n'était pas compétent pour ordonner à l'AFC-GE de suspendre la procédure devant elle.

Le recours contre cette décision a été, le 3 octobre 2023, déclaré irrecevable par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative).

**k.** Par jugement du 7 octobre 2024, le TAPI a rejeté le recours.

Il a laissé ouverte la question de savoir si lorsque E\_\_\_\_\_ avait été amenée à traiter la procédure fiscale de A\_\_\_\_\_, celle-ci n'aurait pas dû se récuser et ce, même si elle n'avait pas été chargée de son dossier lorsqu'elle travaillait auprès de l'Étude. Le 31 août 2021, l'AFC-GE avait ouvert la procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt concernant l'IS 2014 à 2020. Étant donné que ce courrier avait été signé par E\_\_\_\_\_, la société devait nécessairement présumer que la précitée avait connaissance de son dossier. Elle devait ainsi faire valoir un éventuel motif de

récusation à bref délai. Or, elle n'avait sollicité sa récusation que le 20 mars 2023, soit un an et sept mois plus tard. Une attente si longue se révélait contraire au principe de la bonne foi, de sorte que ladite requête devait être rejetée pour cause de péremption.

Le TAPI avait pris connaissance des pièces n<sup>os</sup> 2 à 6, 8 à 15, ainsi que 28 à 32 (*recte* : 28, 29 et 32) produites sous le couvert du secret fiscal par l'AFC-GE. Puisqu'elles contenaient des données concernant d'autres contribuables que A\_\_\_\_\_, elles étaient soumises au secret fiscal et ne pouvaient lui être transmises telles quelles. Cela étant, il ne découlait pas de la lecture de ces documents, ni d'autres pièces du dossier, que ceux-ci contiendraient des informations déterminantes pour chiffrer les reprises et ce, notamment parce qu'ils ne concernaient pas l'année 2018, laquelle faisait l'objet du litige au fond. D'ailleurs, l'AFC-GE ne le soutenait pas. Rien ne permettait de conclure, à ce stade de la procédure, que l'autorité fiscale s'était basée sur lesdites pièces pour trancher le litige. Enfin, l'AFC-GE avait remis à la société une copie caviardée des pièces en question. Il n'y avait donc pas lieu de communiquer à A\_\_\_\_\_ une copie complète des pièces n<sup>os</sup> 2 à 6, 8 à 15, ainsi que 28 à 32 (*recte* : 28, 29 et 32).

Ce jugement fait l'objet d'un recours pendant auprès de la chambre administrative.

- C.**
- a.** Le 5 juin 2023, A\_\_\_\_\_ a demandé à l'AFC-GE de lui transmettre l'ensemble de la correspondance intervenue entre cette dernière et l'Étude (son ancienne mandataire). Un accès aux pièces (pièces n<sup>os</sup> 2 à 6, 8 à 15, 28, 29 et 32 du bordereau à l'appui de la décision du 29 mars 2023) exemptes de tout caviardage devait également être accordé. Enfin, l'entièreté des communications internes intervenues entre E\_\_\_\_\_ et les différents membres de l'AFC-GE ayant traité la procédure de rappel d'impôt était demandée.
  - b.** Le 10 août 2023, A\_\_\_\_\_ a saisi la responsable de la loi sur l'information du public, l'accès aux documents et la protection des données personnelles du 5 octobre 2001 (LIPAD - A 2 08) du département des finances, des ressources humaines et des affaires extérieures (ci-après : le département) en faisant référence à sa demande contenue dans son courrier du 5 juin 2023.
  - c.** Le 31 août 2023, la responsable LIPAD du département a rejeté la demande d'accès de A\_\_\_\_\_.

Sa demande portait sur la consultation par un contribuable de son propre dossier. Une telle demande était régie par les lois fiscales spécifiques au titre de *lex specialis* et non par la LIPAD, laquelle ne devait pas avoir pour effet de rendre inopérantes d'autres lois de procédure.

Le litige opposant la société à l'AFC-GE faisait l'objet de plusieurs procédures pendantes auprès de diverses juridictions, dont la question de la récusation.

Même si sa demande devait être appréhendée sous l'angle de la LIPAD, cette loi ne pouvait pas permettre l'accès à des documents couverts par le secret fiscal.

Certains volets de sa requête, tels que « l'entièreté des communications internes intervenues » entre différents fonctionnaires de l'AFC-GE et « l'entier des communications intervenues dans son dossier », soit notamment celles intervenues entre l'AFC-GE et l'ancien mandataire de A\_\_\_\_\_, ne satisfaisaient pas aux principes posés par l'art. 28 al. 1 LIPAD, prescrivant que la demande d'accès devait contenir des indications suffisantes pour permettre l'identification du document recherché. Au surplus, cela engendrerait un travail disproportionné à la charge de l'administration.

**d.** Le 12 septembre 2023, A\_\_\_\_\_ a saisi le préposé cantonal à la protection des données et à la transparence (ci-après : PPDT) d'une requête en médiation ou de préavis en maintenant sa demande de transmission des documents requis.

**e.** Par courriel du 14 novembre 2023, à la suite de la séance de médiation du même jour, le PPDT a fixé un délai à A\_\_\_\_\_ pour obtenir l'accord de toutes les personnes concernées à la libération du secret fiscal relatif aux pièces caviardées dans le cadre de la procédure de réclamation ou si l'obtention d'un tel accord devait s'avérer impossible, de la liste des pièces pour lesquelles une vérification du caviardage par l'AFC-GE devrait intervenir. La société devait également identifier la période spécifique et les membres du personnel de l'AFC-GE pour lesquels l'accès aux communications internes était sollicité.

**f.** Le 15 janvier 2024, A\_\_\_\_\_ a informé le PPDT qu'il n'avait pas obtenu l'accord de C\_\_\_\_\_ et d'D\_\_\_\_\_. Toutefois, dans la mesure où B\_\_\_\_\_ était administrateur de celle-ci du 9 mai 2014 au 25 juin 2019, rien ne s'opposait à ce que les documents et informations concernant cette société soient produits non caviardés jusqu'à cette date. A\_\_\_\_\_ était prête à renoncer à la production de certaines pièces pour autant que l'AFC-GE réponde positivement à ses autres demandes. Elle détaillait le contenu des autres pièces requises et expliquait les raisons pour lesquelles celles-ci ne devaient pas être caviardées. Elle délimitait la période des échanges voulus (1<sup>er</sup> septembre 2022 au 10 avril 2023) et les boîtes de courriels visés. Une note interne à la suite de l'entretien avec l'Étude du 16 novembre 2022 devrait également y figurer.

**g.** Le 26 janvier 2024, l'AFC-GE a rappelé qu'en l'absence de levée du secret fiscal par C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, les pièces qui les concernaient – provenant d'un autre dossier fiscal que celui de A\_\_\_\_\_ – restaient soumises au secret fiscal et ne pouvaient pas être produites. Il n'était pas possible de produire des pièces concernant B\_\_\_\_\_, dans la mesure où son conseil représentait alors uniquement A\_\_\_\_\_. Le caviardage des pièces était conforme à la demande de la société. Seul le nom d'D\_\_\_\_\_ était caviardé. L'AFC-GE s'opposait à la production des échanges internes. La note interne ne concernait pas A\_\_\_\_\_, si bien qu'elle ne figurait pas dans son dossier fiscal.

**h.** Le 19 avril 2024, l'AFC-GE a indiqué au PPDT avoir établi un récapitulatif des courriels dans lesquels le nom de A\_\_\_\_\_ apparaissait. Il serait disproportionné

d'exiger que chaque fonctionnaire consacre plusieurs heures à trier, relire, vérifier et caviarder ces nombreux courriels.

**i.** Le 25 avril 2024, l'AFC-GE a répondu au PPDT qu'il faudrait une centaine d'heures au minimum réparties entre chacun des collaborateurs concernés pour caviarder les courriels en question.

**j.** Le 30 avril 2024, le PPDT a recommandé de ne pas transmettre à A\_\_\_\_\_ l'entier des communications intervenues dans son dossier fiscal, soit en particulier l'ensemble de la correspondance entre l'AFC-GE et l'Étude, ancienne mandataire de la société, ni l'entier des communications internes entre la fonctionnaire en charge de la procédure de réclamation et ancienne collaboratrice de l'Étude et les différents membres de l'AFC-GE ayant traité directement ou indirectement la procédure de rappel d'impôt. Il ne pouvait pas se prononcer sur les pièces n<sup>os</sup> 8 à 15 du bordereau produit à l'appui de la décision de l'AFC-GE du 29 mars 2023 faute d'avoir pu les consulter.

**k.** Par décision du 17 mai 2024, l'AFC-GE a refusé la demande d'accès aux communications intervenues dans le dossier fiscal de A\_\_\_\_\_, soit en particulier l'ensemble de la correspondance entre l'AFC-GE et l'Étude, ancienne mandataire de la société, aux pièces produites caviardées dans le cadre de la procédure de réclamation sous les n<sup>os</sup> 2 à 6, 8 à 15, 28, 29 et 32 du bordereau produit à l'appui de la décision de l'AFC-GE du 29 mars 2023 et à l'entier des communications internes entre la fonctionnaire en charge de la procédure de réclamation et ancienne collaboratrice de l'Étude et les différents membres de l'AFC-GE ayant traité directement ou indirectement la procédure de rappel d'impôt.

L'AFC-GE se ralliait aux recommandations du PPDT.

Elle ne voyait pas en quoi la demande de A\_\_\_\_\_ aurait pour but de favoriser la libre formation de l'opinion et la participation à la vie publique ou de protéger les droits fondamentaux des personnes physiques ou morales de droit privé quant aux données personnelles les concernant.

A\_\_\_\_\_ disposait déjà de l'entier de la correspondance entre l'AFC-GE et l'Étude ou pouvait aisément l'obtenir, notamment en la demandant à son ancienne mandataire. Toutes les pièces pertinentes du dossier ayant servi de base aux décisions de l'AFC-GE avaient été portées à la connaissance de la société et celle-ci avait la possibilité de faire valoir ses droits et de produire ses propres moyens de preuve dans la procédure de réclamation. La requête LIPAD apparaissait abusive, dès lors que toutes les pièces pertinentes avaient été portées à la connaissance de A\_\_\_\_\_ et qu'elle avait eu la possibilité de faire valoir ses droits et de produire ses moyens de preuve dans la procédure de réclamation.

Malgré plusieurs demandes, le secret fiscal n'avait pas été levé par B\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, de sorte que l'AFC-GE ne pouvait pas transmettre les pièces souhaitées exemptes de tout caviardage. La requête paraissait abusive car B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ avaient déjà accès à ces pièces dans la mesure où il s'agissait du dossier

personnel des associés de A\_\_\_\_\_ et qu'ils étaient tous les deux administrateurs d'D\_\_\_\_\_.

Concernant la demande relative à l'entier des communications internes à l'AFC-GE, la société et ses mandataires avaient connaissance, dès l'ouverture de la procédure de contrôle en août 2021, de l'identité de la fonctionnaire et de son ancienne activité au sein de l'Étude. Ils n'avaient pas jugé opportun de solliciter sa récusation à ce moment. La demande de récusation était infondée et irrecevable. Si un quelconque motif de récusation avait effectivement existé contre la fonctionnaire en charge de la procédure de contrôle, l'ancien mandataire aurait immanquablement invoqué cet élément dès l'ouverture de la procédure de contrôle en août 2021. La société aurait pu obtenir les informations qu'elle prétendait rechercher en contactant son ancienne mandataire (l'Étude) qui aurait pu répondre à la question de savoir si la fonctionnaire en question avait ou non déployé une quelconque activité en lien, de près ou de loin, avec son dossier, lorsqu'elle avait travaillé, plusieurs années auparavant, au sein de l'Étude. En invoquant la LIPAD pour obtenir l'accès à toutes les communications internes entre les fonctionnaires de l'AFC-GE concernant son dossier fiscal, la société cherchait à utiliser la LIPAD dans un autre but que celui pour lequel elle avait été instituée.

La demande de A\_\_\_\_\_ était aussi infondée au regard des lois fiscales. La société avait pu consulter son dossier et avoir accès à toutes les pièces pertinentes, notamment l'entier des communications intervenues entre l'AFC-GE et l'Étude, ainsi que toutes les pièces la concernant personnellement. Les pièces concernant d'autres contribuables qu'elle-même (personnes physiques ou morales proches) avaient été en partie soustraites en raison du secret fiscal applicable pour ces autres personnes. L'AFC-GE avait donné à A\_\_\_\_\_ un résumé de leur contenu essentiel.

La totalité des échanges internes au sein de l'AFC-GE n'avait pas à être transmise dans la mesure où il ne s'agissait pas de « documents » au sens de la loi. En toute hypothèse, le droit à la consultation du dossier ne s'étendait pas aux documents internes d'une procédure administrative, soit aux documents qui ne servaient pas de preuve à l'autorité et ne revêtaient qu'un usage interne. N'ayant pas un droit d'accès auxdits courriels selon les lois fiscales applicables spécifiquement aux impôts concernés, A\_\_\_\_\_ ne pouvait pas y accéder en se prévalant d'une autre loi plus générale comme la LIPAD qui ne réglait pas la problématique en question.

Au surplus, l'accès à tous les échanges internes à l'AFC-GE entraînerait pour celle-ci un travail manifestement disproportionné. De surcroît, des données personnelles sensibles pourraient être présentes dans les communications, ce qui imposerait une diligence accrue de la part des personnes en charge du caviardage.

- D. a.** Par acte du 21 juin 2024, A\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la chambre administrative concluant à l'annulation de cette décision et principalement à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE de lui transmettre l'entier des communications intervenues dans son dossier fiscal, soit en particulier l'ensemble de la correspondance entre l'AFC-GE et l'Étude.

Contrairement à ce qu'avait soutenu la responsable LIPAD du département, la LIPAD était applicable.

Le PPDT n'avait pas eu accès aux pièces n<sup>os</sup> 8 à 15. Il n'avait ainsi pas pu se prononcer sur l'accès à ces documents. Or, selon la jurisprudence, l'absence de recommandation sur la communication de documents constituait un vice procédural incompatible avec les exigences découlant de la médiation prévue par la LIPAD axée sur la transparence et du droit à l'information sur la base desquels cette loi avait été adoptée. L'AFC-GE ne pouvait pas se retrancher derrière le secret fiscal pour empêcher le PPDT de remplir sa mission. L'AFC-GE devait donc être invitée à remettre les documents litigieux au PPDT pour qu'il puisse compléter sa détermination.

L'absence de recommandation sur la communication d'un document violait aussi son droit d'être entendue. Elle avait été empêchée de comprendre sur quels(s) fondement(s) l'accès auxdits documents lui avait été refusé.

Ni la recommandation du PPDT ni l'AFC-GE n'expliquaient en quoi le caviardage des pièces n<sup>os</sup> 28, 29 et 32 était conforme aux principes de protection des données personnelles. En l'absence de toute explication, A\_\_\_\_\_ n'était pas en mesure de faire valoir efficacement ses moyens à l'encontre de la décision attaquée.

Par rapport aux communications entre l'AFC-GE et l'Étude, sa requête d'accès s'inscrivait dans les buts fixés par la LIPAD, soit le droit de toute personne de prendre connaissance des informations et d'accéder aux documents officiels. Seul un intérêt prépondérant pourrait s'y opposer, ce que l'AFC-GE ne plaidait pas, hormis le secret fiscal, lequel ne pouvait pas être opposé à la procédure fixée par la LIPAD.

La Constitution de la République et canton de Genève du 14 octobre 2012 (Cst-GE - A 2 00) et la LIPAD fixaient un droit d'accès aux documents ; il importait donc peu que le requérant puisse avoir accès plus facilement aux documents requis par d'autres biais, tel que consulter son ancienne mandataire ou *via* ses associés.

L'AFC-GE ne pouvait pas déterminer, à la place du justiciable requérant, les documents pertinents dont l'accès était sollicité. L'accès aux documents traités par l'administration était un droit. L'accès LIPAD avait pour but de soutenir la requête en récusation. Il n'appartenait pas à l'AFC-GE de se pencher sur la problématique de récusation de la fonctionnaire sous peine de violer le principe de la compétence fonctionnelle des autorités.

L'AFC-GE ne plaidait pas que les communications internes visées seraient des notes à usage personnel, des brouillons, d'autres textes inachevés ou encore des procès-verbaux non approuvés. Les considérations du PPDT concernant la relative paralysie – non démontrée – de l'activité de l'administration n'apparaissaient pas pertinentes.

Enfin, l'AFC-GE ne démontrait pas que le temps nécessaire à la satisfaction de la requête serait disproportionné. La centaine d'heures annoncée n'était pas crédible.

La demande d'accès était limitée dans le temps et restreinte puisque nombre des communications entre les fonctionnaires concernés se recoupaient. Le travail de vérification devait ainsi être allégé. Subsidiairement, la société serait d'accord de restreindre sa demande d'accès entre les deux contrôleuses fiscales qui s'étaient occupées de son dossier. La transmission de la correspondance avec l'Étude devait être encore plus restreinte dans la mesure où il était inconcevable que son dossier ait pu monopoliser les ressources de l'AFC-GE durant la période visée. Aucune indication précise n'était fournie sur l'échantillon reçu par le PPDT, ni la période concernée. Il apparaissait difficile de se prononcer sur son constat que le travail à effectuer sur ces pages s'était révélé fastidieux.

**b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.**

Il était évident que la procédure concernant la LIPAD ne pouvait être comprise indépendamment de la procédure de contrôle en rappel d'impôt en cours. Même si l'exception du secret fiscal n'était pas mentionnée expressément dans la LIPAD, il s'imposait dans tous les cas aux autorités fiscales, dès lors que le secret fiscal était inscrit à l'art. 11 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), loi spéciale par rapport à la LIPAD, ainsi qu'à l'art. 110 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) qui primait sur toutes dispositions de droit cantonal. Les exceptions permettant la levée du secret fiscal ne laissaient à l'autorité fiscale aucune marge d'appréciation ni de place à une quelconque pesée d'intérêts. Aucun renseignement figurant dans le dossier fiscal d'un contribuable ne pouvait être communiqué à un tiers. L'accord, levant le secret fiscal uniquement à l'égard de l'intimée, ne valait que pour A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_. L'autorité pouvait aussi refuser de donner suite à une demande d'accès dont la satisfaction entraînerait un travail manifestement disproportionné.

Le caractère manifestement abusif de la demande de A\_\_\_\_\_ apparaissait clairement. Celle-ci disposait déjà de l'ensemble de la correspondance échangée entre l'AFC-GE et l'Étude. Malgré plusieurs demandes, le secret fiscal concernant B\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ n'avait pas été levé. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ disposaient déjà des pièces en tant qu'administrateurs d'D\_\_\_\_\_. C\_\_\_\_\_ n'ayant pas levé le secret fiscal concernant les pièces n<sup>os</sup> 8 à 15, ces pièces n'avaient pas pu être remises au PPDT. Leur contenu essentiel avait toutefois été transmis à A\_\_\_\_\_. La société et ses mandataires avaient connaissance, dès l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt en août 2021, de l'identité de la fonctionnaire et de son ancienne activité au sein de l'Étude. La demande de récusation était infondée et irrecevable, mais aussi contraire au principe de la bonne foi. Elle ne visait en aucune manière un des buts dévolus par la LIPAD.

Il existait un intérêt public à ce que l'administration ne soit pas paralysée par le type de demande formulée par la société. Il ne pouvait pas être exigé de l'État qu'il y consacre du temps alors que l'information pouvait facilement être obtenue par un autre moyen.

Le comportement de A\_\_\_\_\_ était abusif en ce sens qu'il était malvenu de reprocher à l'AFC-GE d'avoir agi conformément à sa demande de traiter la société et D\_\_\_\_\_ séparément.

c. A\_\_\_\_\_ a répliqué, persistant dans ses conclusions.

Elle a souligné que le PPDT n'avait pas eu accès aux documents n<sup>os</sup> 8 à 15. La demande de récusation avait été récemment rejetée par le TAPI pour cause de tardivité.

La nouvelle répartition des créances fiscales entre A\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ avait été faite au détriment de la première et sans procuration. Les pièces requises permettraient d'étayer le fait que la nouvelle décision de redressement d'impôt du 14 février 2023 atteignait un « seuil de vices » dont elle était entachée confinant à sa nullité de plein droit. Sa démarche n'était donc pas abusive.

L'AFC-GE ne donnait aucun élément permettant de vérifier le bien-fondé du travail important qu'impliquerait de donner suite à la demande d'accès. De plus, sa demande avait été réduite.

Enfin, les échanges internes à l'administration constituaient des documents au sens de la LIPAD et du règlement d'application de la loi sur l'information du public, l'accès aux documents et la protection des données personnelles du 21 décembre 2011 (RIPAD - A 2 08.01), dont l'accès pouvait être requis.

d. Sur ce, 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. 60 al. 1 LIPAD).
2. Le litige porte sur la conformité au droit du refus de l'AFC-GE de donner accès à la recourante à l'entier des communications intervenues dans son dossier fiscal, soit en particulier l'ensemble de la correspondance entre l'AFC-GE et l'Étude. Il a également pour objet la question préalable d'un éventuel renvoi du dossier à l'autorité intimée pour qu'elle transmette au PPDT les pièces n<sup>os</sup> 8 à 15 non caviardées du bordereau de pièces accompagnant la décision du 29 mars 2023.
3. La recourante semble se plaindre d'un défaut de motivation au sujet du caviardage des pièces n<sup>os</sup> 28, 29 et 32. Ni la recommandation du PPDT ni l'AFC-GE n'expliqueraient en quoi le caviardage de ces pièces serait conforme aux principes de protection des données personnelles.

**3.1** La jurisprudence déduit du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 148 III 30 consid. 3.1 ; 142 II 154

consid. 4.2). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives, mais doit se prononcer sur celles-ci (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2). Il suffit, du point de vue de la motivation de la décision, que les parties puissent se rendre compte de sa portée à leur égard et, le cas échéant, recourir contre elle en connaissance de cause (ATF 148 III 30 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C\_548/2021 du 24 février 2023 consid. 5.2).

**3.2** En l'espèce, il ressort de la recommandation du PPDT que le caviardage opéré est conforme aux exigences des principes de protection des données personnelles. Il est en effet expliqué que les pièces n<sup>os</sup> 28, 29 et 32, ayant trait à une société tierce, avaient été fournies caviardées. Cela résultait des échanges de courriels entre l'avocate de la recourante et l'AFC-GE. Le dossier contient en effet un courriel de réponse du 22 août 2022 de l'autorité intimée à l'avocate de A\_\_\_\_\_ laquelle avait, par courriel du 19 août précédent, enjoint de séparer toute communication en lien avec la recourante de celle traitant d'une autre société du groupe D\_\_\_\_\_.

La décision attaquée indique que les pièces caviardées produites dans le cadre des diverses procédures concernent principalement B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ainsi qu'D\_\_\_\_\_. Le secret fiscal n'ayant pas été levé par ces personnes, l'autorité intimée restait tenue de l'appliquer strictement.

Ainsi et contrairement à ce que prétend la recourante, elle a pu comprendre les raisons ayant justifié le caviardage des pièces en question. Elle a d'ailleurs été en mesure de faire valoir, dans son acte de recours et sa réplique, son argumentation à cet égard. La motivation de la décision attaquée apparaît ainsi suffisante au regard des exigences requises en la matière.

Le grief sera en conséquence rejeté.

- 4.** Toute personne a le droit de prendre connaissance des informations et d'accéder aux documents officiels, à moins qu'un intérêt prépondérant ne s'y oppose (art. 28 al. 2 Cst-GE). Il a déjà été jugé que cette disposition n'avait pas une portée plus large que la LIPAD (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_379/2014 du 29 janvier 2015 consid. 5.4).

**4.1** La LIPAD régit l'information relative aux activités des institutions et la protection des données personnelles (art. 1 al. 1 LIPAD). Elle poursuit deux objectifs, soit favoriser la libre formation de l'opinion et la participation à la vie publique (let. a) ainsi que protéger les droits fondamentaux des personnes physiques ou morales de droit privé quant aux données personnelles les concernant (let. b ; art. 1 al. 2 LIPAD).

Elle comporte deux volets. Le premier concerne l'information du public et l'accès aux documents ; il est réglé dans le titre II (art. 5 ss LIPAD). Le second porte sur la protection des données personnelles, dont la réglementation est prévue au titre III (art. 35 ss LIPAD).

La LIPAD s'applique, sous réserve de l'art. 3 al. 3 LIPAD, non pertinent en l'espèce, et de l'art. 3 al. 5 LIPAD, aux institutions publiques visées à l'art. 3 al. 1 LIPAD et aux entités mentionnées à l'art. 3 al. 2 LIPAD. Sont notamment concernés les pouvoirs exécutif, législatif et judiciaire cantonaux, ainsi que leurs administrations et les commissions qui en dépendent (art. 3 al. 1 let. a LIPAD).

Selon l'art. 25 LIPAD, les documents au sens de cette loi sont tous les supports d'information détenus par une institution contenant des renseignements relatifs à l'accomplissement d'une tâche publique (al. 1). Constituent notamment des documents les messages, rapports, études, procès-verbaux approuvés, statistiques, registres, correspondance, directives, prises de position, préavis ou décisions (al. 2). Pour les informations qui n'existent que sous forme électronique, l'impression qui peut en être obtenue sur support papier par un traitement informatique est un document (al. 3). En revanche, les notes à usage personnel, les brouillons ou autres textes inachevés ainsi que les procès-verbaux encore non approuvés ne constituent pas des documents (al. 4).

**4.2** Dans le cadre d'une procédure d'accès à des documents au sens de la LIPAD, le préposé cantonal est saisi par une requête écrite de médiation sommairement motivée notamment lorsque la demande d'accès d'un requérant n'est pas satisfaite (art. 30 al. 1 let. a LIPAD). Le PPDT recueille de manière informelle l'avis des institutions et personnes concernées. La consultation sur place des documents faisant l'objet d'une requête de médiation ne peut lui être refusée, à charge pour lui de veiller à leur absolue confidentialité (art. 30 al. 3 LIPAD). Le document dont l'accès est contesté doit, sur demande du PPDT, lui être communiqué. Cette communication se fait en principe au moyen de la consultation sur place du document ; exceptionnellement, le PPDT peut en recevoir une copie, à charge pour lui de la restituer ou de la détruire à la fin de la procédure de médiation (art. 10 al. 4 LIPAD). Il importe qu'il ait pleinement accès aux documents concernés, mais aussi que toute mesure soit prise pour que la procédure de médiation ne lève pas par elle-même la confidentialité litigieuse reconnue provisoirement aux documents en question. En cas de recours, la médiation représentera une pièce du dossier (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève [ci-après : MGC] 2000 45/VIII 7705).

**4.3** Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a confirmé le caractère obligatoire de la transmission au PPDT des documents faisant l'objet d'une requête de médiation lorsque ce dernier en a fait la demande. Il a relevé que, dans le cas particulier, si le préposé avait demandé à recevoir une version non-caviardée du document, cela n'aurait pas pu lui être refusé en application de l'art. 30 al. 3 LIPAD (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_590/2022, 1C\_597/2022 et 1C\_132/2023 du 16 novembre 2023 consid. 5.1.2).

La chambre administrative a fait référence à cet arrêt du Tribunal fédéral dans un dossier dans lequel le PPDT avait demandé la communication du document – un agenda d'un ancien procureur – afin de pouvoir rendre sa recommandation. Le

PPDT s'était vu opposer un refus et n'avait ainsi pas pu rendre une recommandation sur sa consultation. La chambre de céans a retenu que l'autorité intimée et l'ancien procureur avaient l'obligation de communiquer au PPDT la pièce sollicitée, ce dernier devant avoir pleinement accès aux documents concernés pour se prononcer. La chambre de céans a également retenu qu'une recommandation par laquelle le PPDT s'abstiendrait de prendre position n'était pas suffisante pour répondre aux exigences de l'art. 30 al. 5 LIPAD (ATA/1354/2023 du 19 décembre 2023).

**4.4** En l'espèce, il ressort du dossier que le PPDT a demandé à l'AFC-GE de consulter le dossier mais que ce dernier n'a pas pu prendre connaissance de certaines pièces. Sa recommandation du 30 avril 2024 relève en effet que les pièces n<sup>os</sup> 8 à 15, qui concernaient C\_\_\_\_\_, n'avaient pas pu être produites, faute de libération du secret fiscal à son égard. Il ne pouvait donc pas se prononcer sur des documents auxquels il n'avait pas eu accès. Or, comme retenu par le passé par la chambre de céans, l'absence de recommandation sur la communication du document requis constitue un vice procédural incompatible avec les exigences découlant de la procédure de médiation. Une recommandation par laquelle le préposé s'abstiendrait, comme en l'espèce, de prendre position n'est pas suffisante pour répondre aux exigences de l'art. 30 al. 5 LIPAD.

Le grief est donc admis.

La décision querellée sera annulée dans cette mesure et la cause renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle prenne une nouvelle décision après que le préposé aura rendu une recommandation sur la communication des pièces n<sup>os</sup> 8 à 15, lesquelles devront préalablement lui être transmises par l'autorité intimée exemptes de tout caviardage dès l'entrée en force du présent arrêt.

- 5.** Il convient encore d'examiner la conformité au droit du refus de l'AFC-GE de donner accès à la recourante à l'entier des communications intervenues dans son dossier fiscal, soit en particulier l'ensemble de la correspondance échangée entre l'AFC-GE et l'Étude.

**5.1** L'adoption de la LIPAD a renversé le principe du secret de l'administration pour faire primer celui de la publicité. Toutefois, l'application de la LIPAD n'est pas inconditionnelle. En effet, dans la mesure où elle est applicable, elle ne confère pas un droit d'accès absolu, mais prévoit des exceptions, aux fins notamment de garantir la sphère privée des administrés et de permettre le bon fonctionnement des institutions (ATA/427/2020 du 30 avril 2020 consid. 5 ; MGC 2000/VIII 7641 p. 7694 ; MGC 2001 49/X 9676 p. 9680 ss, 9697 et 9738). L'application des restrictions au droit d'accès implique une juste pesée des intérêts en présence lors de leur mise en œuvre (MGC 2000 45/VIII 7641 p. 7694 ss ; MGC 2001 49/X 9676 p. 9680).

Les exceptions au principe de la publicité sont prévues à l'art. 26 LIPAD. Sont soustraits au droit d'accès les documents à la communication desquels un intérêt public ou privé prépondérant s'oppose (art. 26 al. 1 LIPAD ; art. 7 al. 1 RIPAD).

Tel est notamment le cas lorsque l'accès aux documents est propre à rendre inopérantes les restrictions au droit d'accès à des dossiers qu'apportent les lois régissant les procédures judiciaires et administratives (let. e), rendre inopérantes les restrictions légales à la communication de données personnelles à des tiers (let. f), porter atteinte à la sphère privée ou familiale (let. g) ou révéler des informations couvertes par des secrets professionnels, de fabrication ou d'affaires, le secret fiscal, le secret bancaire ou le secret statistique (let. i). Est également soustrait au droit d'accès tout document couvert par un autre secret protégé par le droit fédéral, une loi ou un règlement (art. 7 al. 2 let. b RIPAD). Sont également exclus du droit d'accès les documents à la communication desquels le droit fédéral ou une loi cantonale fait obstacle (art. 26 al. 4 LIPAD). L'institution peut refuser de donner suite à une demande d'accès à un document dont la satisfaction entraînerait un travail manifestement disproportionné (art. 26 al. 5 LIPAD).

L'exception au droit d'accès prévue à l'art. 26 al. 2 let. f LIPAD vise à ce que l'accès aux documents ne rende pas inopérantes les restrictions légales à la communication de données personnelles à des tiers, lesquelles sont prévues à l'art. 39 LIPAD (ATA/576/2017 du 23 mai 2017 consid. 5b).

À teneur de l'art. 39 al. 9 LIPAD, la communication de données personnelles à une tierce personne de droit privé n'est possible, alternativement, que si une loi ou un règlement le prévoit explicitement (let. a) ou un intérêt privé digne de protection du requérant le justifie sans qu'un intérêt prépondérant des personnes concernées ne s'y oppose (let. b). Selon l'exposé des motifs relatif au PL 8356, la let. f coordonne quant à elle l'application de la LIPAD avec la législation (au sens large) sur la protection des données personnelles, dont l'application est d'ailleurs également réservée par l'art. 2 al. 4 LIPAD (MGC 2000 45/VIII 7697).

Par données personnelles (ou données), la LIPAD vise toutes les informations se rapportant à une personne physique ou morale de droit privé, identifiée ou identifiable (art. 4 let. a LIPAD).

L'art. 27 LIPAD, qui est une concrétisation du principe de la proportionnalité (MGC 2000 45/VIII 7699 ss), prévoit encore que pour autant que cela ne requière pas un travail disproportionné, un accès partiel doit être préféré à un simple refus d'accès à un document dans la mesure où seules certaines données ou parties du document considéré doivent être soustraites à communication, en vertu de l'art. 26 LIPAD (al. 1). Les mentions à soustraire au droit d'accès doivent être caviardées de façon qu'elles ne puissent être reconstituées et que le contenu informationnel du document ne s'en trouve pas déformé au point d'induire en erreur sur le sens ou la portée du document (al. 2). Lorsque l'obstacle à la communication d'un document a un caractère temporaire, l'accès au document doit être différé jusqu'au terme susceptible d'être précisé plutôt que simplement refusé (al. 3). Le caviardage des mentions à soustraire au droit d'accès peut représenter une solution médiane qui doit l'emporter (MGC 2000 45/VIII 7699).

**5.2** La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 39 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc).

**5.3** Les personnes chargées de l'application de la législation fiscale ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux et des rôles ou registres fiscaux (art. 110 al. 1 LIFD ; art. 39 al. 1 1<sup>ère</sup> phr. LHID ; art. 11 al. 1 LPFisc). Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une base légale de droit fédéral le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD). Des renseignements peuvent être communiqués à des tiers, par le département, uniquement si le contribuable délivre une autorisation écrite, ou si une base légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément et que le demandeur fait une requête écrite accompagnée du texte de la disposition légale formelle dont il entend se prévaloir (art. 12 al. 6 LPFisc).

**5.4** Le secret fiscal est un « secret de fonction qualifié », car sa protection est plus étendue que celle du secret de fonction, en raison de la nature particulière des relations entre le contribuable et l'administration. Les contribuables sont tenus par la loi de révéler leur situation personnelle et financière aux autorités fiscales ; cette obligation constitue une atteinte légale à leur sphère intime et privée. En contrepartie, le secret fiscal les protège en sauvegardant cette sphère vis-à-vis des tiers (Andrea PEDROLI *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, LIFD, 2<sup>e</sup> éd., 2017, n. 2 *ad* art. 110 et les références citées).

**5.5** L'existence d'un abus de droit (art. 2 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210) doit être reconnue lorsque l'exercice du droit par le titulaire ne répond à aucun intérêt digne de protection, qu'il est purement chicanier ou lorsque, dans les circonstances dans lesquelles il est exercé, le droit est mis au service d'intérêts qui ne correspondent pas à ceux que la règle est destinée à protéger. Cela est ainsi le cas lorsque le droit d'accès est exercé dans un but étranger à la protection des données, par exemple lorsque le droit d'accès n'est utilisé que pour nuire au débiteur de ce droit (arrêt du Tribunal fédéral 4A\_36/2010 du 20 avril 2010 consid. 3.1). Il faudrait probablement aussi considérer comme contraire à son but et donc abusive l'utilisation du droit d'accès dans le but exclusif d'espionner une (future) partie adverse et de se procurer des preuves normalement inaccessibles (ATF 138 III 425 consid. 5.5). Ce serait ainsi le cas d'une requête qui ne constitue qu'un prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve (*fishing expedition* ; arrêts du Tribunal fédéral 4A\_406/2014 et 4A\_408/2014 du 12 janvier 2015 consid. 7.1.1).

La requête de l'employé visant à obtenir les données le concernant en vue d'une éventuelle action en dommages-intérêts contre le maître du fichier n'est, en soi, pas abusive (ATF 141 III 119 128 consid. 7.1.1 ; 138 III 425 consid. 5.6).

**5.6** Dans un arrêt du 28 mai 2018 (1C\_642/2017), où la chambre administrative avait refusé l'accès du fait que l'intéressé ne demandait pas son dossier personnel dans le but de faire valoir les prétentions que lui reconnaissait la LIPAD (rectification, complément, mise à jour), mais simplement pour y avoir accès en application du principe de transparence, le Tribunal fédéral a relevé que les dispositions qui régissaient l'accès aux données personnelles ne faisaient pas dépendre cet accès d'un intérêt ou d'un but particulier. On ne pouvait d'ailleurs exiger du requérant qu'il précise les droits qu'il entendait exercer dès lors qu'il ignorait encore si des données avaient été traitées et de quelle nature elles étaient (consid. 2.4).

La chambre de céans avait considéré que le recourant tentait d'obtenir, par le biais du droit d'accès aux données personnelles au sens de la LIPAD, ce qui pourrait lui être refusé par la juridiction civile saisie du litige l'opposant à l'État. Le Tribunal fédéral a rappelé que l'art. 46 LIPAD instituait des restrictions au droit d'accès fondées sur l'existence d'un intérêt public ou privé prépondérant. Les « restrictions au droit d'accès à des dossiers » constituaient l'un de ces motifs (al. 1 let. a). Cette disposition s'appliquait aux restrictions au droit d'accès proprement dit, soit aux dispositions du droit de procédure restreignant, pour les parties ou des tiers, l'accès à des dossiers de procédure. Or, une décision, dans le cadre d'un litige civil, rejetant une demande de production de pièces en mains d'une partie, concernait l'administration des preuves et ne pouvait être assimilée à une restriction d'accès au dossier de la procédure civile, les pièces requises n'en faisant d'ailleurs pas encore partie (consid. 2.3).

Cet arrêt a fait l'objet d'une note en doctrine. Selon celle-ci, il ressortait déjà, en filigrane, des arrêts du Tribunal fédéral 1C\_277/2016 du 29 octobre 2016 (accès à un rapport externe) et 1C\_338/2016 du 16 décembre 2016 (accès à un rapport d'inspection) que les plaideurs commençaient à utiliser la LIPAD pour obtenir des documents destinés à alimenter d'autres procédures. Si la transparence de l'administration n'avait pas été adoptée dans ce but, l'arrêt 1C\_642/2017 tranchait pour la première fois cette question. Point n'était besoin d'invoquer un motif pour déposer une demande d'accès à des documents au sens de la LIPAD. L'existence d'un contentieux ou d'une procédure ne pouvait dès lors pas être un motif pour refuser une telle requête. L'arrêt 1C\_642/2017 montrait dès lors que l'utilisation d'une demande d'accès à un document public n'était nullement paralysée par l'éventuelle utilité qu'en retirait l'administré. Il ne s'agissait toutefois pas non plus d'un blanc-seing permettant l'accès à toutes les informations en possession de l'État. Les limitations ne viendraient donc pas de la volonté pour l'administré d'utiliser les documents qu'il demandait, mais des éventuelles exceptions applicables à cet accès. La requête d'accès à des documents publics, fondée sur les normes sur la

transparence, dans le but d'utiliser le résultat dans une autre procédure administrative ou judiciaire était sans doute promise à un bel avenir (Stéphane GRODECKI *in* RDAF I 2018 623 à 625).

Dans un arrêt subséquent du 26 février 2019 (ATA/175/2019), la chambre administrative a considéré que les principes dégagés par l'arrêt du Tribunal fédéral 1C\_642/2017 étaient transposables à un requérant qui sollicitait l'accès aux données personnelles d'une tierce personne, en ce sens que l'existence d'une procédure civile ne constituait pas un motif pour refuser une requête fondée sur la LIPAD, pour autant que les conditions de l'art. 39 al. 9 LIPAD, qui encadraient ce droit, soient réalisées (consid. 7b et 7c).

Toutefois, dans un arrêt récent du 18 novembre 2020 (4A\_277/2020), le Tribunal fédéral, après avoir rappelé les principes susmentionnés notamment en matière d'abus de droit (consid. 5.3), a rappelé que le droit à l'information prévu à l'art. 8 de la loi fédérale sur la protection des données du 25 septembre 2020 (LPD - RS 235.1) n'avait pas pour but de faciliter l'obtention de preuves ou d'interférer avec le droit de la procédure civile. Dans cette affaire, il avait été prouvé que la demande d'information avait pour seul but de préparer une procédure civile et de clarifier les perspectives d'un litige, sans poursuivre en même temps une finalité au regard de la législation sur la protection des données. Dans ces circonstances, la demande d'informations était constitutive d'un abus de droit manifeste (consid. 5.4). Il s'agit du premier arrêt retenant un abus du droit à l'information (PJA 2021 p. 593, 601).

Dans un arrêt plus récent encore, le Tribunal fédéral a relevé à nouveau qu'un usage abusif du droit à l'information en vertu du droit de la protection des données (ou l'obtention de preuves dans un procès concernant le droit à l'information) était également présumé si la demande d'information était faite dans le seul but d'enquêter sur une partie adverse (ultérieure) et d'obtenir des preuves qu'une partie ne pourrait pas obtenir autrement. Le droit à l'information prévu à l'art. 8 LPD n'avait pas pour but de faciliter l'obtention de preuves ou d'interférer avec le droit de la procédure civile (4A\_125/2020 du 10 décembre 2020 consid. 1.7.2).

**5.7** La loi fédérale sur le principe de la transparence dans l'administration du 17 décembre 2004 (LTrans - RS 152.3) vise à promouvoir la transparence quant à la mission, l'organisation et l'activité de l'administration fédérale, en garantissant notamment l'accès aux documents officiels (art. 1 LTrans), et renverse ainsi le principe du secret des activités administratives au profit de celui de la transparence (ATF 136 II 399 consid. 2.1 ; 133 II 209 consid. 2.3.1 ; FF 2003 1807, p. 1819). Par souci d'harmonisation verticale et dans la mesure où les différentes législations sur la transparence visent le même but et reprennent des principes de base globalement identiques, la jurisprudence rendue sur la base de la LTrans peut en principe être transposée à la LIPAD (ATA/39/2022 du 18 janvier 2022 consid. 7b et l'arrêt cité).

Selon le message du Conseil fédéral du 12 février 2003 relatif à LTrans, celle-ci n'a pas pour objet de transformer les autorités en documentalistes en les chargeant de

procéder à des recherches destinées à réunir pour le demandeur une documentation détaillée sur un sujet précis. Une demande dont le caractère général contraint l'administration à procéder à de longues recherches n'est cependant pas abusive en soi : l'autorité prie alors le demandeur de préciser sa demande, sans préjuger de sa prise de position sur le fond. Il est à noter que l'exigence d'une demande suffisamment précise permettant d'identifier les documents en question ne doit pas être interprétée de manière trop stricte : il suffit que le document soit identifiable par l'autorité destinataire de la demande sans complications excessives. Le degré de précision exigé dépend en outre des moyens dont les demandeurs disposent, du moins lorsqu'il n'existe pas de registre de documentation complet auquel ils puissent se référer (FF 2003 1807, p. 1861).

**5.8** Selon la jurisprudence de l'ancien Tribunal administratif, un travail de tri et de caviardage portant sur huit volumes reliés par des anneaux pour les années 1992 à 1999 et sur cinq classeurs fédéraux pour les années 2000 à 2002, détenus par l'autorité de surveillance des offices de poursuites et de faillites, était un travail considérable au vu de l'importance et de la masse desdits documents (ATA/231/2006 du 2 mai 2006 consid. 5). En revanche, un travail visant la mise à disposition de dix arrêts rendus par la Cour de justice en application de la loi sur la responsabilité de l'État et des communes, estimé à une durée de six heures, ne pouvait être qualifié de considérable et encore moins de disproportionné, aucune autre solution n'étant offerte au recourant (ATA/307/2008 du 10 juin 2008 consid. 5). Dans l'ATA/564/2008 du 4 novembre 2008, l'ancien Tribunal administratif a considéré que la recherche des subventions versées à une association entre 1988 et 2007 était manifestement disproportionnée au vu de l'étendue de la période visée et du fait que la recherche et le classement des documents demandés n'étaient pas couverts par les obligations instaurées par la LIPAD, les nouveaux systèmes de classement, rendus obligatoires par la LIPAD, ne concernant pas les documents antérieurs à leur mise en œuvre (consid. 15d). La chambre administrative a également retenu qu'un travail de huit heures pour établir une liste de chauffeurs de taxi se trouvant dans un système informatique était proportionné et n'était pas susceptible d'entraver le fonctionnement de l'administration concernée (ATA/919/2014 du 25 novembre 2014). Il en a été de même plus récemment s'agissant de l'accès aux statistiques et documents indiquant le nombre et la durée des enregistrements sauvegardés, des visionnements effectués, la fonction des personnes les ayant traités, le nombre d'images remises à des autorités, la liste desdites autorités, ainsi que les contrôles effectués pour s'assurer du respect des dispositions légales mais pour des motifs de mauvaise compréhension de la demande (ATA/421/2024 du 26 mars 2024 consid. 5.3).

**5.9** En l'espèce, la demande d'accès à différents documents a été adressée au département, soit une institution publique à laquelle la LIPAD s'applique, si bien que la demande n'est pas d'emblée exclue du champ d'application de cette loi.

La recourante souhaite obtenir l'entier des communications intervenues dans son dossier fiscal, soit en particulier l'ensemble de la correspondance échangée entre l'AFC-GE et l'Étude. Elle demande également les communications internes entre les fonctionnaires de l'AFC-GE concernant son dossier fiscal pour la période du 1<sup>er</sup> septembre 2022 au 10 avril 2023. Elle indique que sa requête LIPAD a pour but de soutenir sa demande en récusation formulée à l'appui de la réclamation du 20 mars 2023. Il apparaît ainsi, comme relevé par l'autorité intimée, que les demandes d'accès de la recourante ont pour but de trouver des informations qui lui permettraient d'appuyer la procédure de récusation. Or, le Tribunal fédéral tend à restreindre l'accès aux données personnelles si la demande est faite dans le seul but de préparer une procédure civile – ou administrative en l'espèce – et de clarifier les perspectives d'un litige. Au vu de l'intérêt qui l'anime, la question se pose de savoir si la recourante se prévaut abusivement de la LIPAD pour obtenir les renseignements qu'elle sollicite. La question peut souffrir de rester indécise vu ce qui suit.

En effet, en vertu de la LIPAD, le secret fiscal constitue une exception au droit d'accès. La recourante ne conteste d'ailleurs pas véritablement ce point. Elle axe sa défense sur le caractère non abusif de sa requête LIPAD. Or, comme vu ci-dessus, la question n'a pas besoin d'être tranchée.

Effectivement, en l'absence de consentement de C\_\_\_\_\_ et d'D\_\_\_\_\_ et de base légale prévoyant expressément la communication des pièces requises, celles-ci sont soustraites au droit d'accès prévu par la LIPAD, ce qui exclut l'accès complet.

Un éventuel accès partiel, avec caviardage, n'est pas non plus envisageable compte tenu du travail manifestement disproportionné que la demande nécessiterait (art. 26 al. 5 LIPAD). En effet, il ressort des explications données au PPDT par l'autorité intimée le 19 avril 2024 que le nom de la recourante apparaît chez les quatre fonctionnaires en question respectivement dans plus de 20 courriels, plus de 120 courriels, plus de 145 courriels et plus de 260 courriels. Deux autres collaborateurs de l'autorité intimée avaient fait l'exercice et le nom de la recourante était apparu dans respectivement plus de 120 et plus de 200 courriels. Ainsi, pour les six collaborateurs qui ont effectué des recherches dans leur boîte de courriels, le nom de la recourante apparaît dans plus de 865 courriels. L'intimée a estimé à une centaine d'heures de travail au minimum, réparties entre chacun des collaborateurs concernés, l'activité nécessaire pour satisfaire la requête. Compte tenu de l'ampleur du travail que cela impliquerait, la chambre de céans rejoint le PPDT et l'AFC-GE en considérant qu'il serait disproportionné d'exiger de chaque collaborateur qu'il consacre plusieurs heures à trier, relire, vérifier et caviarder de nombreux courriels. L'importance de la tâche est amplifiée par le fait que des données pourraient concerner des tiers si bien qu'un examen minutieux et rigoureux de chaque courriel serait indispensable. La satisfaction de la demande de la recourante entraînerait donc un travail manifestement disproportionné au sens de l'art. 26 al. 5 LIPAD.

Le grief est écarté.

Même si la recourante a, dans le cadre de son recours par-devant la chambre de céans, restreint la période considérée et le cercle des auteurs des courriels en question, cela ne modifie en rien ce qui précède. En effet, vu le nombre important de courriels, il est vraisemblable que leur nombre demeure notable et comporte toujours des données qui pourraient concerner des tiers, de sorte que le nombre d'heures consacré pour répondre à la demande irait toujours au-delà de ce qui est proportionné eu égard à la jurisprudence précitée. En toute hypothèse, il ressort du courriel du 15 janvier 2024 adressé au PPDT que le champ des échanges internes à l'AFC-GE avait déjà été restreint et correspondait déjà à celui de la période du 1<sup>er</sup> septembre 2022 au 10 avril 2023.

Dans ces conditions, l'AFC-GE était fondée à ne pas communiquer à la recourante l'entier des communications intervenues dans son dossier fiscal, soit en particulier l'ensemble de la correspondance échangée entre l'autorité intimée et l'Étude, ancienne mandataire de la recourante. À l'évidence, il en est de même de l'entier des communications internes entre la fonctionnaire en charge de la procédure de réclamation et ancienne collaboratrice de l'Étude et les différents membres de l'autorité intimée ayant traité directement ou indirectement la procédure de rappel d'impôt.

En résumé, le recours sera partiellement admis. La décision querellée sera annulée et la cause renvoyée à l'intimée afin qu'elle prenne une nouvelle décision après que le PPDT aura rendu une recommandation sur la communication des pièces n<sup>os</sup> 8 à 15, lesquelles devront préalablement lui être transmises sans caviardage par l'AFC-GE, dès l'entrée en force du présent arrêt. Elle sera confirmée pour le surplus.

6. Vu l'issue du litige, notamment la faible mesure dans laquelle la recourante obtient gain de cause, un émolument, réduit, de CHF 500.- sera mis à sa charge et une indemnité de procédure, réduite, de CHF 500.-, lui sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 21 juin 2024 par A\_\_\_\_\_ contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 17 mai 2024 ;

**au fond :**

l'admet partiellement et annule la décision de l'administration fiscale cantonale du 17 mai 2024 en tant qu'elle refuse la communication des pièces n<sup>os</sup> 8 à 15 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision relative à la communication des pièces n<sup>os</sup> 8 à 15 ;

confirme la décision de l'administration fiscale cantonale du 17 mai 2024 pour le surplus ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de A\_\_\_\_\_ ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- à A\_\_\_\_\_, à la charge de l'État de Genève ;

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

communique le présent arrêt à Mes Michel CABAJ et Michael RUDERMANN, avocats de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au préposé cantonal à la protection des données et à la transparence.

Siégeant : Claudio MASCOTTO, président, Florence KRAUSKOPF, Blaise PAGAN, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Patrick CHENAUX, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

le président siégeant :

C. MASCOTTO

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

la greffière :

Genève, le