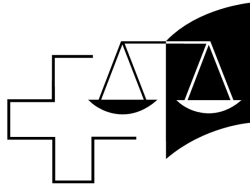


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



2C\_971/2020

**Arrêt du 5 août 2021**

**Ile Cour de droit public**

Composition

M. et Mmes les Juges fédéraux  
Seiler, Président, Aubry Girardin et Hänni.  
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure

A. \_\_\_\_\_,  
représentée par Me Olivier Thévoz, avocat,  
recourante,

*contre*

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,  
route de Berne 46, 1014 Lausanne.

Objet

Impôt sur les donations 2006,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du 23 octobre 2020 (FI.2019.0056).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** B. \_\_\_\_\_ est décédé le 12 février 2012. Sa veuve, A. \_\_\_\_\_, est exécutrice testamentaire. Le couple s'était marié le 4 avril 2011.

Lors de l'établissement de l'inventaire successoral, il est apparu que des biens, notamment plusieurs comptes en banque, n'avaient pas été annoncés aux autorités fiscales par le défunt, ce dont la Fiduciaire C. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: la fiduciaire), mandatée à cet effet, a informé

l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) le 22 juin 2012, dans le cadre d'une dénonciation spontanée.

A la suite de cette dénonciation, l'Administration cantonale a adressé des demandes de renseignements complémentaires à la fiduciaire, cherchant à connaître l'origine de certains fonds détenus par feu B. \_\_\_\_\_. Dans ce cadre, A. \_\_\_\_\_ a notamment expliqué, les 1er octobre 2013 et 5 septembre 2014, que feu B. \_\_\_\_\_ était devenu titulaire le 27 décembre 2006 d'un compte no \*\*\*\*\* auprès de la Banque D. \_\_\_\_\_ et que ce compte "appartenait auparavant aux parents du *de cuius*". En ce qui concernait un compte auprès de l'UBS no \*\*\*\*\*.\*\*, elle a expliqué que les "fonds prov[enaient] avec une vraisemblance tendant à la certitude également de la maman de feu B. \_\_\_\_\_".

Le 10 octobre 2014, l'Administration cantonale a envoyé aux héritiers de feu B. \_\_\_\_\_ et à A. \_\_\_\_\_ deux avis d'ouverture d'une procédure pour rappel d'impôt simplifié, l'un pour les périodes fiscales 2009 et 2010 et l'autre pour la période 2011.

**A.b.** Le 18 octobre 2016, l'Administration cantonale a notamment adressé aux héritiers de feu B. \_\_\_\_\_ et à A. \_\_\_\_\_ un "avis de prochaine clôture de l'enquête pour rappel d'impôt portant sur les déclarations d'impôt 2007 à 2010 (impôt cantonal, communal et fédéral direct) de feu B. \_\_\_\_\_ et taxation des donations des périodes fiscales 2006 à 2010".

S'agissant des donations, cet avis retenait ce qui suit:

"Donations non déclarées. Non soumises à majoration (défunt)

Donations mère-fils:

- dépôt Banque D. \_\_\_\_\_ n ° \*\*\*\*\*: fr. 3'243'849 en 2006

- dépôt UBS no \*\*\*-\*\*\*\*\*: 450'000 fr. en 2006 (estimation) "

Au taux de 6,3 % (soit 3,5 % pour le canton et 2,8 % pour les centimes additionnels perçus par la commune de Montreux), l'impôt sur les donations dû pour la période fiscale 2006 se montait à 232'659 fr.

Le 22 février 2018, l'Administration cantonale a soumis à A. \_\_\_\_\_ une proposition de rectification s'agissant de l'impôt direct fédéral, cantonal et communal 2007 à 2010. Elle a en revanche maintenu l'imposition des donations telle qu'elle résultait de l'avis du 18 octobre 2016.

A. \_\_\_\_\_ s'est opposée à la proposition de l'Administration cantonale en tant qu'elle portait sur l'impôt sur les donations, celui-ci étant à son avis prescrit.

## **B.**

Par décision de taxation du 28 août 2018, l'Administration cantonale a imposé au titre de l'impôt sur les donations les montants reçus par B. \_\_\_\_\_ de sa mère E. \_\_\_\_\_ en 2006. Elle a arrêté le total des donations à 3'693'000 fr., représentant un impôt cantonal et communal de 232'659 fr.

Le 13 septembre 2018, A. \_\_\_\_\_ a formé une réclamation, que l'Administration cantonale a rejetée par décision du 31 janvier 2019.

Contre la décision sur réclamation, A. \_\_\_\_\_ a recouru auprès de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal).

Par arrêt du 23 octobre 2020, le Tribunal cantonal a partiellement admis le recours. Il a réformé la décision sur réclamation de l'Administration cantonale du 31 janvier 2019 en ce sens que le montant de la donation des biens figurant dans le dépôt UBS (n ° \*\*\*-\*\*\*\*\*) a

été ramené à 406'000 fr. Il a confirmé pour le surplus la décision sur réclamation. Les frais ont été mis à la charge de A. \_\_\_\_\_ et il n'a pas été alloué de dépens.

### C.

Contre l'arrêt du 23 octobre 2020, A. \_\_\_\_\_ forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de l'arrêt du 23 octobre 2020 et au renvoi de la cause au Tribunal cantonal pour qu'il fixe les dépens qui lui sont dus dans le cadre de la procédure cantonale. Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause à l'instance inférieure, afin qu'elle "ordonne la mise en oeuvre d'une procédure d'entraide fiscale tendant à obtenir des autorités fiscales allemandes l'audition de E. \_\_\_\_\_ sur la question de son domicile fiscal en 2006, ainsi que le dossier fiscal complet des époux E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ pour les années 2005 et 2006", et fixe les dépens qui lui sont dus.

Le Tribunal cantonal s'en remet à l'appréciation du Tribunal fédéral s'agissant de la recevabilité et conclut, au fond, au rejet du recours en se référant aux considérants de son arrêt. L'Administration cantonale conclut au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité.

L'Administration fédérale des contributions a été invitée à se déterminer, en particulier au sujet de l'assistance administrative évoquée par la recourante et sur la portée en l'espèce de la Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions du 30 novembre 1978 (RS 0.672.913.61; ci-après: CDI CH-D successions). Dans ses déterminations, cette autorité a indiqué que la problématique concernée relevait selon elle exclusivement de l'impôt cantonal vaudois sur les donations et que, par ailleurs, le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales serait mieux à même de se prononcer s'agissant de l'assistance administrative. La recourante a persisté dans ses conclusions et appuyé l'avis de l'Administration fédérale des contributions au sujet de l'assistance administrative.

Invité à se prononcer, le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales a indiqué que la CDI CH-D successions ne permettait pas en l'espèce l'assistance administrative. Il a ajouté qu'aucune autre convention liant la Suisse et l'Allemagne ne paraissait applicable dans le présent cas.

### **Considérant en droit :**

#### **1.**

**1.1.** Le recours est dirigé contre un arrêt final (cf. art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) par une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte.

**1.2.** Pour le surplus, le recours, interjeté par la contribuable destinataire de la décision attaquée qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification de sorte qu'elle a la qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF), a été déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF). Il est donc recevable et il convient d'entrer en matière.

#### **2.**

**2.1.** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il contrôle notamment d'office et librement l'application des conventions internationales (art. 95 let. b et 106 al. 1 LTF), à moins que ne soient en cause des droits fondamentaux. Le Tribunal fédéral n'examine en effet la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante (cf. art. 106 al. 2 LTF), c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ([ATF 142 III 364](#) consid. 2.4; [141 I 36](#) consid. 1.3).

**2.2.** Sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, l'on ne peut invoquer la violation du droit cantonal ou communal en tant que tel devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF a contrario). Il est néanmoins possible de faire valoir que son application consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels (cf. [ATF 142 II 369](#) consid. 2.1; [140 III 385](#) consid. 2.3). Le Tribunal fédéral n'examine de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiée prévues à l'art. 106 al. 2 LTF.

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 Cst.; arrêts 2C\_899/2020 du 28 décembre 2020 consid. 3.1; 2C\_68/2016 du 2 juin 2017 consid. 2; 2C\_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 2). Partant, le Tribunal fédéral est limité aux griefs d'arbitraire ou de violation d'autres droits constitutionnels soulevés conformément à l'art. 106 al. 2 LTF en ce qui concerne l'application par le Tribunal cantonal du droit cantonal vaudois en matière d'imposition des donations.

### 3.

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ([ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6).

### 4.

Le litige porte sur la taxation, au titre de l'impôt cantonal vaudois sur les donations, de montants alloués à B. \_\_\_\_\_ par sa mère en 2006.

**4.1.** A teneur de l'art. 12 al. 1 let. b de la loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 (LMSD; BLV 648.11), l'impôt sur les donations est perçu sur l'acquisition entre vifs et à titre gratuit de tous les biens mobiliers, pour autant que le donateur soit domicilié dans le canton. L'impôt sur les donations est notamment dû par le donataire, ainsi que par l'exécuteur testamentaire de celui-ci dans la mesure où il a un pouvoir de disposition sur les biens soumis à l'impôt (art. 12 al. 2 et 18 al. 5 LMSD). Les procédures de taxation, de rappel du droit de mutation ou de l'impôt sur les successions et sur les donations doivent être introduites dans les dix ans dès la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le transfert immobilier ou l'acte qui lui est assimilé, l'ouverture de la succession ou l'exécution de la donation (art. 77 al. 1 LMSD).

**4.2.** En l'espèce, la recourante ne conteste pas sa qualité de débitrice de l'impôt. Par ailleurs, devant le Tribunal fédéral, elle ne se prévaut plus de la prescription. Sur ce point, le Tribunal cantonal a retenu que la procédure avait été introduite le 18 octobre 2016 s'agissant de l'impôt

sur les donations, de sorte que le délai de dix ans de l'art. 77 al. 1 LMSD avait été sauvegardé. Il a en outre souligné que la loi cantonale ne contenait pas de délai de prescription absolue. Le Tribunal fédéral ne contrôle pas d'office la prescription lorsque cette question, comme en l'espèce, est régie uniquement par le droit cantonal (cf. [ATF 138 II 169](#) consid. 3.4), de sorte que ce point de l'arrêt entrepris ne sera pas revu.

**4.3.** Le Tribunal cantonal a en outre confirmé la qualification de donation au sens de l'art. 12 al. 1 let. b LMSD pour les montants alloués à feu B. \_\_\_\_\_ par sa mère en 2006. La recourante ne remet plus en cause cette qualification, qui ne sera donc pas réexaminée.

**4.4.** Devant le Tribunal fédéral, la recourante fait uniquement valoir qu'il n'est pas établi que la donatrice, sa belle-mère E. \_\_\_\_\_, avait son domicile dans le canton de Vaud au moment de la donation, ce qui exclurait l'imposition par ce canton. Le litige se concentrera donc sur cette question.

## **5.**

Invoquant le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), la recourante reproche au Tribunal cantonal d'avoir refusé de mettre en oeuvre une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale dans le but d'auditionner E. \_\_\_\_\_, mère de feu B. \_\_\_\_\_, et de requérir des autorités fiscales allemandes le dossier fiscal complet des époux E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ pour les années 2005 et 2006, aux fins d'établir le domicile de E. \_\_\_\_\_ en 2006. En tout état, la recourante estime que, même si elle n'avait pas formulé expressément de demande en ce sens, le Tribunal cantonal aurait dû l'autoriser à amener E. \_\_\_\_\_ à témoigner, sans citer celle-ci à formellement comparaître. Il ne pouvait en revanche exiger d'elle qu'elle fournisse une déclaration écrite de sa belle-mère.

**5.1.** Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre ([ATF 145 I 167](#) consid. 4.1; [142 III 48](#) consid. 4.1.1; [140 I 285](#) consid. 6.3.1 et les arrêts cités). Il ne comprend en revanche pas le droit d'obtenir l'audition de témoins ([ATF 130 II 425](#) consid. 2.1). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion ([ATF 145 I 167](#) consid. 4.1; [140 I 285](#) consid. 6.3.1 et les arrêts cités).

**5.2.** En l'espèce, le Tribunal cantonal a refusé les requêtes de la recourante en soulignant que les faits de la cause étaient suffisamment établis. En ce qui concerne l'audition de la mère de B. \_\_\_\_\_, il a ajouté que la recourante pouvait demander à sa belle-mère une déclaration écrite et qu'au surplus l'assistance administrative internationale en matière fiscale était subsidiaire. S'agissant du domicile fiscal des parents de B. \_\_\_\_\_, il a indiqué que ceux-ci étaient assujettis de manière illimitée en Suisse en 2005 et 2006 et qu'il n'y avait pas de motif de remettre en cause cet assujettissement, de sorte qu'il n'y avait pas lieu de requérir la production du dossier fiscal allemand auprès des autorités allemandes. Enfin, le Tribunal cantonal a relevé qu'il était douteux que des conventions conclues avec l'Allemagne ou l'Union européenne permettent d'obtenir les renseignements requis.

**5.3.** Il ressort de la motivation qui précède qu'indépendamment de la question des moyens par lesquels pourraient/devraient être obtenues les preuves dont la recourante demandait l'administration, le Tribunal cantonal a avant tout considéré qu'il disposait de suffisamment d'informations pour statuer et que les éléments avancés par la recourante ne l'amèneraient pas à modifier son appréciation. Il s'agit de se demander si cette appréciation anticipée des preuves est arbitraire.

**5.4.** Il sera vu ci-après que, contrairement à ce que soutient la recourante, le Tribunal cantonal a retenu sans arbitraire, sur la base des informations au dossier, que la donatrice avait son domicile au sens de l'art. 12 al. 1 LMSD dans le canton de Vaud en 2006 (*infra* consid. 7). Cela montre déjà qu'il pouvait de manière soutenable considérer qu'il disposait de suffisamment d'éléments pour statuer et renoncer à d'autres mesures d'instruction. Dans son appréciation, le Tribunal cantonal a en outre expressément pris en compte les décisions de taxation allemandes produites par la recourante concernant les parents de B. \_\_\_\_\_ pour les périodes 2005 et 2006. On ne voit donc pas ce que le dossier fiscal allemand complet aurait apporté de plus. Il en va de même de l'audition de E. \_\_\_\_\_. Au surplus, si la recourante était convaincue que sa belle-mère pouvait apporter des éléments nouveaux différents de ceux résultant des pièces figurant au dossier, il lui était loisible de demander à sa belle-mère une déclaration écrite et de produire celle-ci devant le Tribunal cantonal, ainsi que celui-ci l'a relevé à bon droit. Quoi que semble en penser la recourante, ce n'est pas parce que le Tribunal cantonal peut entendre des témoins qu'une partie est interdite de fournir elle-même le témoignage écrit d'un membre de sa famille. A cet égard, la recourante perd entièrement de vue le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits (cf., à propos de la procédure administrative vaudoise, arrêt 2C\_104/2016 du 28 novembre 2016 consid. 5.2), que le Tribunal cantonal lui a pourtant rappelé. En tant que le conseil de la recourante estime qu'il ne peut lui être demandé de s'adresser à un potentiel témoin, car cela violerait ses obligations découlant de l'art. 12 de la loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (loi sur les avocats, LLCA; RS 935.61), il est souligné que le Tribunal cantonal a indiqué qu'il appartenait à la *recourante* et non son conseil de contacter E. \_\_\_\_\_. La remarque tombe donc à faux.

En définitive, il résulte de ce qui précède que le Tribunal cantonal pouvait sans arbitraire renoncer aux mesures d'instruction sollicitées. Il n'a partant pas violé le droit d'être entendue de la recourante en ne donnant pas suite à ses réquisitions de preuve.

## **6.**

**6.1.** Eu égard à la conclusion qui précède sous l'angle du droit d'être entendu, il n'est pas nécessaire d'examiner si les informations demandées auraient pu être obtenues par le biais de la clause d'échange d'informations contenue dans la CDI CH-D successions (art. 13 CDI CH-D successions) ou d'autres conventions internationales liant la Suisse et l'Allemagne, ainsi que l'a fait à titre subsidiaire le Tribunal cantonal. Celui-ci ayant sans arbitraire renoncé à des mesures d'instruction supplémentaires, la question de la manière d'y procéder ne se pose en effet plus.

**6.2.** Dans la mesure où la recourante consacre de longs développements à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, en particulier à la CDI CH-D successions, on relèvera au surplus que le présent litige porte uniquement sur l'impôt sur les donations, étant souligné que la recourante ne remet pas en question la qualification de donation, soit une acquisition entre vifs à titre gratuit (art. 12 al. 1 LMSD), en ce qui concerne les montants que

son mari a reçus, de son vivant, de sa mère. Le litige ne concerne pas l'impôt sur les successions en lien avec la succession de feu B. \_\_\_\_\_ et encore moins une question de double imposition. Or, la CDI CH-D successions ne vise pas l'impôt sur les donations (cf. art. 1 et 2 al. 3 CDI CH-D successions). La CDI CH-D successions ne permet en outre que l'échange de renseignements "nécessaires pour une application régulière de la Convention" (art. 13 al. 1 CDI CH-D successions); l'échange d'informations en vue de l'application de la législation interne d'une des parties n'est pas prévu ("*Kleine Auskunftsklausel*"; MEN RAUCH, in *Kompaktkommentar zum Erbschaftssteuerabkommen Deutschland-Schweiz*, 2001, p. 59 ad art. 13 al. 1). Sur ce dernier point, on peut certes relever que d'autres clauses de conventions internationales liant la Suisse et l'Allemagne permettent à certaines conditions de demander des renseignements en matière fiscale à l'autre partie même en dehors de situations de double imposition (cf. par ex. l'art. 27 al. 1 de la Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 11 août 1971 [RS 0.672.913.62], tel qu'il résulte du Protocole du 27 octobre 2010 entré en vigueur le 21 décembre 2011 [RO 2012 825 823; FF 2011 463], qui prévoit l'échange d'informations aussi pour d'autres impôts que ceux sur le revenu et la fortune; cf. aussi la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale [MAAC; RS 0.652.1]). Il n'y a toutefois pas lieu de les examiner en l'espèce, puisqu'il n'y a pas besoin de demander des informations à l'Allemagne pour trancher le litige. En ce qui concerne enfin la procédure amiable visée à l'art. 12 CDI CH-D successions, mentionnée dans le recours, elle peut porter sur des situations de double imposition dans les cas non prévus par la Convention et notamment en matière d'imposition des donations (art. 12 al. 3 CDI CH-D successions), mais la Cour de céans relève que la recourante souligne elle-même qu'il n'y a à sa connaissance pas de double imposition des donations en l'espèce. Si une question de double imposition des donations venait à se poser, il appartiendrait au reste à la recourante de saisir l'autorité compétente, soit le directeur de l'Administration fédérale des contributions (art. 3 al. 1 let. e CDI CH-D successions), pour demander que soit engagée une procédure amiable (cf. art. 12 al. 1 CDI CH-D successions; cf. arrêt 2P.63/2004 du 3 mars 2005 consid. 8.1).

## 7.

La recourante fait valoir que le Tribunal cantonal a arbitrairement retenu que la donatrice, sa belle-mère, était domiciliée dans le canton de Vaud en 2006.

**7.1.** La notion de domicile figurant à l'art. 12 al. 1 let. b LMSD n'est pas définie. Le Tribunal cantonal a retenu que cette notion était la même que dans le domaine de l'impôt sur le revenu (arrêt entrepris consid. 6a). Il a aussi relevé que la pratique se référait à la notion de domicile fiscal principal des personnes physiques telle que définie par la jurisprudence. Il a fait référence aux art. 3 LIFD (RS 642.11) et 3 LHID (RS 642.14), ainsi qu'à l'article correspondant du droit cantonal (art. 3 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000; BLV 642.11). Selon ces dispositions, relatives à l'assujettissement à raison du rattachement personnel, une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 3 al. 2 LIFD; art. 3 al. 2 LHID; art. 3 al. 2 LI). Le Tribunal cantonal a par ailleurs mentionné la jurisprudence rendue en application de l'art. 127 al. 3 Cst. (interdiction de la double imposition), selon laquelle l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne revient au canton où cette personne a son domicile fiscal. On entend par là en principe le domicile civil (cf. [ATF 143 II 233](#) consid. 2.5.1), c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (cf. art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le lieu où la personne assujettie a le centre

de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal ([ATF 132 I 29](#) consid. 4.1; [131 I 145](#) consid. 4.1).

**7.2.** La recourante ne remet pas en cause, sous l'angle de l'arbitraire, cette compréhension de la notion du domicile du donateur, qui relève du droit cantonal (cf. arrêt 2C\_190/2020 du 21 août 2020 consid. 7.2). Le Tribunal fédéral n'a pas à revoir d'office cette interprétation (cf. *supra* consid. 2.3).

**7.3.** Il convient donc uniquement de vérifier si le Tribunal cantonal a, sur la base des informations dont il disposait, retenu de manière arbitraire que la donatrice, E. \_\_\_\_\_, était domiciliée dans le canton de Vaud en 2006, comme la recourante le fait valoir.

**7.3.1.** Une décision n'est pas arbitraire du seul fait qu'elle apparaît discutable ou même critiquable; il faut qu'elle soit manifestement insoutenable, et cela non seulement dans sa motivation mais aussi dans son résultat ([ATF 146 IV 88](#) consid. 1.3.1). L'appréciation des preuves et l'établissement des faits sont arbitraires lorsque le juge s'est manifestement mépris sur le sens et la portée d'un moyen de preuve, lorsqu'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée, ou encore lorsqu'il a tiré des déductions insoutenables à partir des éléments recueillis ([ATF 146 IV 88](#) consid. 1.3.1; [141 IV 369](#) consid. 6.3; [140 III 264](#) consid. 2.3; [136 III 552](#) consid. 4.2).

**7.3.2.** En l'occurrence, le Tribunal cantonal a constaté qu'il ressortait de l'extrait du registre fiscal tenu par l'autorité intimée que E. \_\_\_\_\_ était assujettie de manière illimitée dans le canton de Vaud en tout cas entre le 24 août 2005, date du décès de son époux, et le 1er mars 2007, date de son départ de Suisse pour l'Allemagne. Il a en outre noté que l'autorité intimée avait établi que E. \_\_\_\_\_ avait cotisé à l'AVS comme salariée du mois d'octobre 1993 à la fin de l'année 1996, que, selon le registre cantonal des personnes, la prénommée avait obtenu un permis d'établissement le 17 octobre 2002, qu'elle était domiciliée alors à Montreux, dans une maison dont elle était copropriétaire avec son mari depuis sa construction en 1999 et que son fils habitait dans la région. Le Tribunal cantonal a aussi noté qu'il apparaissait que le mari de E. \_\_\_\_\_ était domicilié en Suisse au moment de son décès en 2005.

Le Tribunal cantonal a ensuite relevé que, pour sa part, la recourante alléguait que la donatrice avait eu un domicile fiscal fictif en Suisse au motif que les autorités allemandes avaient rendu en 2016 des décisions de taxation la concernant pour les périodes 2005 et 2006. Il a considéré que cet élément n'était pas de nature à remettre en cause le fait que E. \_\_\_\_\_ était domiciliée en Suisse et dans le canton de Vaud jusqu'à son départ en 2007, car les autorités suisses n'étaient pas liées par ces décisions, rendues par ailleurs plusieurs années plus tard ce qui rendait la vérification des faits impossible. Il a enfin précisé que la recourante n'apportait pas d'autres éléments de preuve, se contentant de requérir l'audition de sa belle-mère.

Sur la base de l'ensemble de ces éléments, le Tribunal cantonal a estimé qu'il y avait lieu d'admettre que, durant l'année 2006, E. \_\_\_\_\_ était fiscalement domiciliée dans le canton de Vaud.

**7.3.3.** L'arrêt entrepris retient donc que E. \_\_\_\_\_ était, selon l'extrait du registre fiscal, assujettie de manière illimitée dans le canton de Vaud en tout cas entre le 24 août 2005, date du décès de son époux, et le 1er mars 2007, date de son départ pour l'Allemagne. Eu égard à cette constatation de fait, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), le Tribunal cantonal pouvait de manière parfaitement soutenable conclure que la donatrice avait son domicile dans



le canton de Vaud au moment des donations (2006), dès lors que la notion de domicile au sens de la loi cantonale d'imposition des donations renvoie au domicile fiscal.

A cela s'ajoute que le Tribunal cantonal a relevé une série d'indices corroborant le constat d'un domicile de la donatrice dans le canton de Vaud en 2006. La recourante allègue certes, en les discutant un à un, que ces divers éléments ne sont pas probants. Même si l'un ou l'autre indice pris isolément n'est pas absolument pertinent, cela ne démontre toutefois pas encore que le résultat, fondé sur l'ensemble des éléments à disposition du Tribunal cantonal, est arbitraire. Au demeurant, on ne comprendrait pas que E. \_\_\_\_\_ se soit laissée imposer en Suisse en 2005 et 2006 si elle n'y avait pas son domicile.

Comme devant le Tribunal cantonal, la recourante prétend aussi que les décisions de taxation rendues par les autorités allemandes pour les périodes 2005 et 2006 démontreraient que F. \_\_\_\_\_ (jusqu'à son décès le 24 août 2005) et E. \_\_\_\_\_ auraient eu un domicile fiscal "fictif" en Suisse en 2006. Comme le Tribunal cantonal l'a relevé, les autorités fiscales suisses ne sont pas liées par les décisions de taxation étrangères. Le fait qu'une autorité fiscale étrangère rende une décision de taxation à l'égard d'un contribuable assujetti en Suisse ne remet ainsi pas en soi en cause un domicile fiscal en Suisse (cf. arrêt 2P.340/2005 et 2A.702/2005 du 21 septembre 2006 consid. 4.3, in RDAF 2007 II 111). Le Tribunal cantonal pouvait ainsi sans arbitraire, au vu des autres éléments retenus, estimer que ces décisions ne changeaient pas sa conclusion selon laquelle E. \_\_\_\_\_ était domiciliée dans le canton de Vaud en 2006. A l'appui de cette conclusion, on peut du reste encore ajouter que, selon l'arrêt attaqué, E. \_\_\_\_\_ n'a déménagé qu'en 2007 en Allemagne. Rien n'indique en outre qu'elle aurait contesté son domicile fiscal dans le canton de Vaud en 2006 à la suite des décisions de taxation allemandes rendues pour 2005 et 2006.

**7.4.** Sur le vu de l'ensemble de ces circonstances, il ne peut être reproché au Tribunal cantonal d'être tombé dans l'arbitraire en retenant que la condition du domicile de la donatrice dans le canton de Vaud au moment de la donation était réalisée. Le Tribunal cantonal a en outre estimé que les autres conditions fixées à l'art. 12 al. 1 LMSD étaient réunies et a partant confirmé le principe de l'imposition des donations. La recourante ne formule aucune critique qui remettrait en cause ce résultat.

S'agissant du montant des donations, le Tribunal cantonal a retenu, pour le compte UBS, une donation de 406'000 fr. au lieu de 450'000 fr. En ce qui concerne la donation inscrite au compte auprès de la banque D. \_\_\_\_\_, il a confirmé le montant de 3'243'849 fr.

La recourante ne conteste pas ces montants. Elle ne conteste pas non plus le calcul de l'impôt. Sur ce dernier point, la Cour de céans note toutefois que, malgré une modification de l'assiette de l'impôt (406'000 fr. au lieu de 450'000 fr. et donc un total des donations imposables de 3'649'849 fr. au lieu de 3'693'849 fr.) par rapport aux montants retenus par l'Administration cantonale, le Tribunal cantonal n'a, dans son dispositif, pas donné à celle-ci pour instruction de recalculer l'impôt. On peut néanmoins considérer que cela découle implicitement de l'arrêt.

## **8.**

La recourante a conclu à ce que la cause soit renvoyée au Tribunal cantonal s'agissant des dépens de la procédure cantonale. Son mémoire ne contient toutefois aucun grief sur ce point. Dès lors que cette question est régie par le droit cantonal, il n'appartient pas au Tribunal fédéral de revoir l'arrêt entrepris en l'absence de critique formulée conformément aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF.

## **9.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

**3.**

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 5 août 2021

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber