Circulaire 2021/C/33 relative au taux réduit de TVA temporaire applicable aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie

La présente circulaire remplace la circulaire 2021/C/3 relative à l'introduction temporaire du taux de TVA de 0 % applicable à la livraison, l'acquisition intracommunautaire et l'importation de vaccins contre la COVID-19 et de dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie, ainsi qu'aux prestations de services étroitement liées à ces vaccins et dispositifs médicaux. L'application de ce taux réduit a été introduite par la loi du 20.12.2020 portant des mesures de soutien temporaires dans le cadre de la lutte contre la pandémie COVID-19 (MB du 30.12.2020).

taux réduit de TVA temporaire ; vaccins contre la Covid-19 et dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie

SPF Finances, le 07.04.2021
Administration générale de la Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée

Table des matières

1. Disposition légale
2. Biens et services visés
   2.1. Biens visés
   2.2. Taux applicable ou exemption liés aux biens visés
   2.3. Prestations de services visées
   2.4. Taux applicable ou exemption en relation avec les prestations de services visées
3. Les vaccins contre la COVID 19 et les prestations de services qui leur sont étroitement liées
   3.1. Prestations de services étroitement liées aux vaccins
   3.2. Sous-traitance et droit à déduction
4. Tests de diagnostic et prestations de services étroitement liées
5. Mention sur la facture
6. Rectifications
7. Entrée en vigueur

---

1. Disposition légale

L'article 1erter/2 a été inséré dans l'arrêté royal n° 20 du 20.07.1970 fixant les taux de TVA par la loi du 20.12.2020 (MB du 30.12.2020) afin de rendre l'accès aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie plus abordable, dans un premier temps, pour la Commission européenne de manière à permettre dans son chef d'acheter des quantités plus importantes dans le cadre du budget disponible et ce, en vue de favoriser un déploiement rapide et efficace de la vaccination et du dépistage de la COVID-19 dans l'Union et, dans une seconde phase, pour faciliter l'accès à ces biens pour l'ensemble de la population concernée par cette pandémie.

Conformément à cet article les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations de vaccins contre la COVID-19 et de dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie, ainsi que les prestations de services étroitement liées à ces vaccins et dispositifs médicaux sont temporairement soumises au taux réduit de TVA de 0 %.

Cette mesure est applicable à partir du 01.01.2021 jusqu'au 31.12.2022.

2. Biens et services visés

2.1. Biens visés

Les biens visés par ces mesures sont :

- les vaccins contre la COVID-19 qui ont obtenu une autorisation Européenne de mise sur le marché et sont enregistrés comme médicaments par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions ;
- les dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie. Il s'agit de tous types de tests de diagnostic de cette maladie (tests PCR, sérologiques, antigéniques et autotests), (voir les amendements au projet de loi portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19, amendement n° 20 de monsieur Mathéï et consorts, DOC 55 1674/003).

  Les tests de diagnostic doivent répondre aux exigences de l'UE en matière de dispositifs médicaux de diagnostic in vitro (voir entre autres, Directive 98/79/CE du Parlement Européen et du Conseil du 27.10.1998 relative aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro et Règlement (UE) 2017/746 du Parlement Européen et du Conseil du 05.04.2017 relatif aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro et abrogeant la directive 98/79/CE et la décision 2010/227/UE de la Commission.

  Sur cette base, seuls les réactifs utilisés spécifiquement pour le dépistage de la COVID 19 sont soumis au taux zéro.

  En revanche, les écouvillons, les récipients et le matériel de prélèvement constituent du matériel couramment disponible qui n'est pas spécifiquement destiné au diagnostic in vitro de la COVID 19 et peut être également utilisé à d'autres fins. Un tel matériel n'est donc pas visé par cette disposition et ne peut pas bénéficier du taux zéro.

  Ce n'est que lorsqu'un kit de test (un seul emballage) en tant que tel contient également un ou plusieurs de ces éléments que l'ensemble peut être soumis au taux zéro.

2.2. Taux applicable ou exemption liés aux biens visés

Les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations des vaccins et des tests de diagnostic visés au point 2.1. sont soumises au taux réduit de TVA de 0 %.

Cette mesure temporaire s'applique quelle que soit la qualité du vendeur (par exemple : grossiste, pharmacie, détaillant, commerce en ligne) et quelle que soit la qualité de l'acheteur (personnel soignant de première ligne, établissements de soins, particuliers et toute autre personne physique ou morale).

En cas d'importation de vaccins et de tests de diagnostic, dans le cadre de la mesure temporaire prévue par la circulaire n° 2020/C/54 du 17.04.2020, **l'exemption totale de TVA** prime. La mesure temporaire susmentionnée prendra fin le 30.04.2021 sous réserve d'une éventuelle prolongation. Par conséquent, à partir du 01.05.2021, c'est-à-dire à la fin de la mesure temporaire susmentionnée, et jusqu'au 31.12.2022 inclus, l'importation de vaccins et de tests de diagnostic peut bénéficier du taux réduit de TVA de 0 % sur la base de l'article 1er ter/2 précité.

2.3. Prestations de services visées

Le taux réduit de TVA s'applique également aux prestations de services étroitement liées aux vaccins et aux tests de diagnostic susmentionnés.

La nature de ces prestations de services sera abordée ci-dessous.

2.4. Taux applicable ou exemption en relation avec les prestations de services visées

En ce qui concerne les prestations de services étroitement liées aux vaccins et dispositifs médicaux précités, il est possible que certains d'entre eux soient exemptés, par exemple sur la base de l'article 44, § 1er ou § 2, 1°, du Code de la TVA. Dans pareille situation, **l'exemption prime** et la question de savoir si le taux de TVA zéro est d'application ne se pose pas. En outre, les assujettis concernés ne peuvent pas faire valoir un droit à déduction de la taxe en amont sur ces prestations de services exemptées.

3. Les vaccins contre la COVID 19 et les prestations de services qui leur sont étroitement liées

Les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations des vaccins contre la COVID-19 visés au point 2.1. sont soumises au taux réduit de TVA de 0 %.

Toutefois, cette mesure du taux zéro ne s'applique pas à la livraison, l'acquisition intracommunautaire et l'importation (1) de matériel médical destiné à la vaccination (par exemple, la fourniture de seringues, de sérums, de gel, de gants, de poubelles médicales...) ou du matériel nécessaire à l'équipement des centres de vaccination (comme par exemple, l'achat de tables et de

chaises, de matériel informatique, de logiciels standard...), ni à la fourniture d'électricité, de gaz, de chauffage, de réfrigération et d'eau.

En effet, seules les **prestations de services** étroitement liées aux vaccins peuvent bénéficier du taux zéro.

---

(1) L'importation de biens précités peut toutefois faire l'objet de l'exemption temporaire de la TVA dans les conditions prévues dans la circulaire 2020/C/54 du 17.04.2020 concernant une mesure temporaire de franchise de la TVA à l'importation dans le cadre de la lutte contre le Coronavirus Covid-19. Cette mesure temporaire expirera le 30.04.2021, sous réserve d'une éventuelle prolongation.

3.1. Prestations de services étroitement liées aux vaccins

Dans son communiqué de presse du 09.02.2021, le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances a précisé que la TVA ne grèvera pas les services du personnel médical, paramédical, pharmaceutique et de soutien dans les centres de vaccination. Cette décision s'inscrit dans l'objectif de promouvoir un déploiement rapide et efficace de la vaccination et du dépistage de la COVID 19 dans l'Union. Les prestations de services suivantes sont ainsi visées :

- l'administration du vaccin et les prestations de services qui y sont directement liées.

  Souvent ces opérations sont déjà visées par l'**exemption** de l'article 44, § 1er ou § 2, 1°, du Code de la TVA. C'est par exemple le cas pour les opérations effectuées par :

  * un médecin qui gère le centre de vaccination ;
  * un médecin responsable des vaccinations ;
  * un médecin de premier secours ;
  * un infirmier ou un aide-soignant qui administre le vaccin (vaccinateur) et vérifie que les conditions de vaccination sont respectées.

  Cependant, ne sont pas exemptées par les articles précités mais bénéficient du **taux zéro**, les prestations de services effectuées par :

  * un pharmacien qui prépare le vaccin pour le vaccinateur et s'assure de la sécurité et des conditions de stérilisation ;
  * un expert pharmaceutique qui est responsable des préparateurs de vaccins et supervise l'approvisionnement en vaccins et les conditions de stérilisation. Il répond aux questions des patients et aide les médecins si nécessaire.

- tous les services de soutien aux centres de vaccination, c'est-à-dire les services nécessaires pour rendre un centre de vaccination opérationnel et contribuer ainsi à sa mise en place et à son fonctionnement (par exemple, l'accueil, la surveillance, le stockage, la sécurité...). Ces services sont directement liés à l'exploitation du centre de vaccination et sont facturés **directement soit au (co-)organisateur** de ce centre, **soit au coordinateur de la vaccination**.

  Aux fins de la présente circulaire, le coordinateur de la vaccination désigne : les Communautés/Régions et/ou leurs subdivisions qui chapeautent le centre de vaccination, telles que :

  * Le Gouvernement flamand et l'Agence pour les soins et la santé ;
  * La Région wallonne et l'Agence pour une Vie de Qualité ;
  * La Commission communautaire commune de la Région bruxelloise et les Services du Collège réuni (SCR) ;
  * La Communauté germanophone de Belgique.

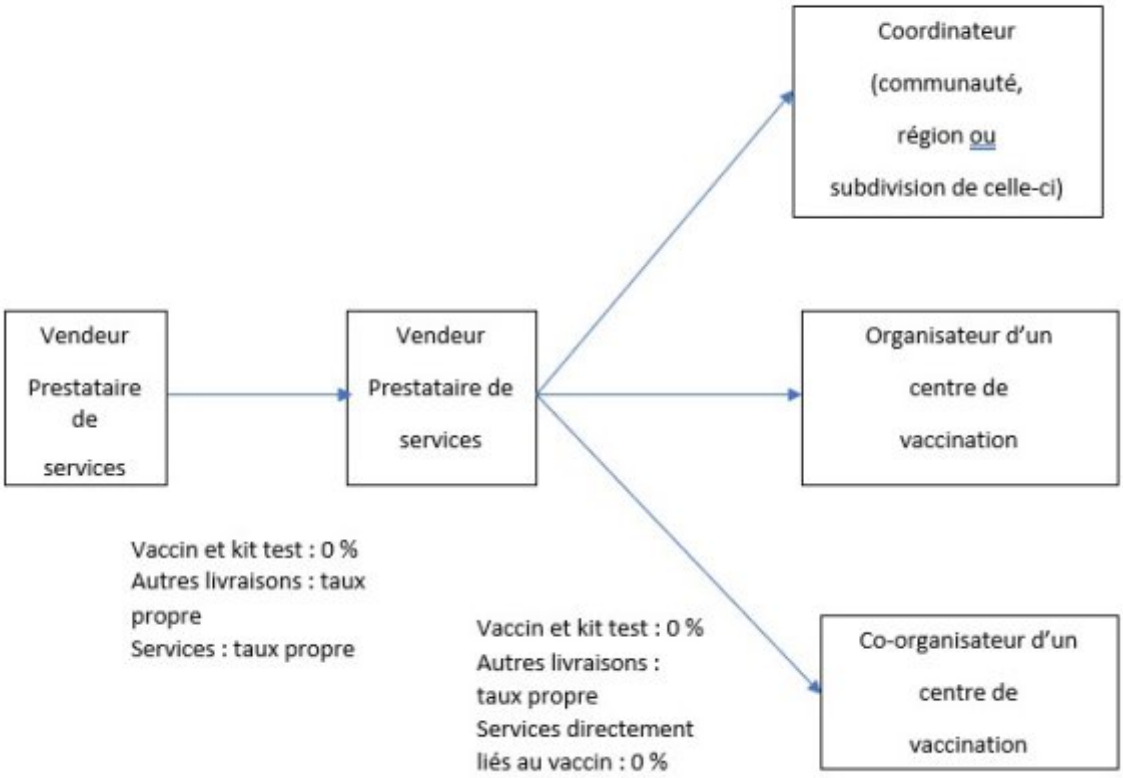
  Par (co-)organisateur d'un centre de vaccination, on entend :

  l'organisateur d'un ou plusieurs centres de vaccination reconnus ou agrées par l'autorité. Il peut s'agir d'une commune ou d'une ville, d'une ASBL, d'un organisateur d'évènements… qui est spécifiquement désigné pour l'organisation d'un ou plusieurs centres de vaccination comme, par exemple :

  * une association de médecins généralistes d'une certaine région qui organise la partie médicale d'un ou plusieurs centres de vaccination ;
  * une zone de première ligne d'une certaine commune ou d'un groupe de communes qui est responsable de l'organisation pratique d'un centre de vaccination ;
  * un exploitant d'une salle d'évènements qui a obtenu un marché public pour l'ensemble de l'infrastructure nécessaire à l'organisation d'un ou plusieurs centres de vaccination ;
  * une collaboration entre différents co-organisateurs pour le fonctionnement d'un centre de vaccination avec la répartition des tâches suivantes : une commune est responsable de l'infrastructure, un organisateur d'évènements est responsable de la partie non médicale, une association de médecins généralistes est chargée de la partie médicale.

En pratique, il s'agit généralement de frais qui sont remboursés par des fonds publics.

Le schéma ci-dessous montre une représentation simplifiée des différentes relations.



Dans les circonstances précitées, les services de soutien sont considérés comme des prestations de services étroitement liées aux vaccins et sont soumis au taux zéro. Sont notamment visés :

- l'accueil par un collaborateur employé dans un centre de vaccination ;
- l'encadrement par un collaborateur administratif dans le centre de vaccination (par exemple, vérification du dossier de la personne se présentant dans le centre, accompagnement de cette personne vers le lieu de vaccination et de repos après la vaccination…) ;
- le nettoyage et la stérilisation du bâtiment par les collaborateurs du centre ou par une entreprise extérieure qui facture ses services à l'organisateur du centre ;
- le stockage et la sécurité des vaccins par une entreprise qui facture ses services à l'organisateur du centre de vaccination ;
- la mise à disposition par un bureau intérimaire de personnes travaillant exclusivement dans les centres de vaccination eux-mêmes dans une fonction de soutien et facturée aux organisateurs de ces centres de vaccination. A cet égard, il convient de noter que, selon l'interprétation commune des parties, la mise à disposition de personnel médical peut être considérée comme un contrat de travail. Dans cette situation, l'exemption de la TVA prévue à l'article 44, § 1er, du Code de la TVA s'applique le cas échéant (voir décision E.T.8.412 du 08.11.1971 et circulaire n° 70 du 30.06.1972) ;
- les services liés à la fonction de HR Manager dans plusieurs centres de vaccination facturés par une SPRL à une zone de première ligne agissant en tant qu'organisateur de ces centres de vaccination ;
- un call center central qui facture ses services directement au coordinateur ou un call center local qui facture ses services à la commune organisatrice, par exemple ;
- le service fourni par une société à la demande d'un coordinateur qui consiste à envoyer des convocations invitant les habitants à se faire vacciner sur la base d'une liste d'adresses présentées par ce coordinateur ;
- la conception et la mise en œuvre d'une campagne de vaccination à la demande d'un coordinateur ;
- la prise en charge et le transport de personnes à mobilité réduite vers le centre de vaccination par une entreprise qui facture ce service à l'organisateur/coordinateur du centre de vaccination ;
- la prestation de services complexe fournie par un bureau d'évènements pour le compte de et facturé à une région (qui a obtenu un marché public) consistant à organiser l'accès à différents centres de vaccination, à en aménager les abords immédiats, à aménager des espaces réservés au personnel à l'intérieur des centres (notamment les bureaux, les zones de stockage des

produits et des vaccins…), à en assurer l'entretien, la gestion des stocks et le réapprovisionnement en fournitures, la collecte des déchets médicaux moyennant un prix global unique pour l'installation et le démontage des centres et un forfait mensuel couvrant les frais de gestion et de fonctionnement des centres.

En revanche, ne sont pas visés et ne sont en aucun cas considérés comme des services étroitement liés aux vaccins :

- l'ensemble des services liés à l'approvisionnement en nourriture et en boissons et à la restauration dans les centres de vaccination ;
- les frais de déplacement à destination et au départ du centre de vaccination (frais d'utilisation d'une voiture, d'un transport en commun).

Bien qu'ils soient considérés comme des services de soutien étroitement liés aux vaccins, mais ne sont visés par la mesure du taux zéro :

- la location immobilière exemptée de TVA en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA. Tenant compte que l'exemption prime, le taux zéro ne peut jamais s'appliquer ;
- la mise à disposition gratuite d'un espace hors champ d'application de la TVA, …

Il convient de noter que les assujettis concernés ne peuvent pas faire valoir le droit à déduction de la taxe en amont pour de tels services exemptés ou de services hors du champ d'application de la TVA.

3.2. Sous-traitance et droit à déduction

Comme mentionné ci-dessus, en ce qui concerne les services étroitement liés aux vaccins, le bénéfice du taux zéro est limité à la relation directe entre le prestataire et l'organisateur/coordinateur.

Si ce prestataire sous-traite (une partie de) son marché et fait appel à une autre entreprise pour effectuer les services en question, le taux normal propre à la nature de l'opération s'applique dans cette relation. Cette TVA peut évidemment être déduite par le prestataire de services selon les règles normales.

Exemple

Afin d'assurer la gestion des rendez-vous pour se faire vacciner, une zone de première ligne, organisatrice d'un centre de vaccination COVID 19, fait appel à un contact center professionnel qui lui facture ses services. Pour pallier une pénurie temporaire de personnel, ce contact center utilise les services d'un bureau intérimaire, spécifiquement pour la prise de rendez-vous dans le cadre de la procédure de vaccination. La mise à disposition de personnel au contact center par ce bureau intérimaire est soumise au taux normal de la TVA, tandis que les services du contact center fournis à la zone de première ligne sont eux-mêmes considérés comme des services étroitement liés aux vaccins et bénéficient du taux zéro. Le contact center professionnel peut déduire la TVA qui lui a été facturée par le bureau intérimaire selon les règles normales.

4. Tests de diagnostic et prestations de services étroitement liées

Les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations des tests de diagnostic visés au point 2.1. sont soumises au taux réduit de TVA de 0 %.

Toutefois, cette mesure du taux zéro ne s'applique pas à la livraison, l'acquisition intracommunautaire et l'importation de matériel médical destiné au prélèvement et à l'analyse du test (par exemple, la fourniture d'écouvillons, de seringues, de sérums, de gel, de gants, de poubelles médicales...), ni au matériel nécessaire à l'équipement des centres de tests (par exemple, l'achat de tables et de chaises, de matériel informatique, de logiciels standard...) ou aux appareils et au matériel nécessaire à l'analyse, ni à la fourniture d'électricité, de gaz, de chauffage, de réfrigération et d'eau.

En effet, seules les **prestations de services** étroitement liées aux tests de diagnostic peuvent bénéficier du taux zéro.

Les prestations de services suivantes sont visées :

- les services directement liés au test lui-même, à savoir :
  - * la réalisation du test ;
  - * l'analyse du test au sein du laboratoire désigné.

  Dans de nombreux cas, ces opérations sont déjà visées par l'exemption prévue à l'article 44, § 1er ou § 2, 1°, du Code de la TVA. C'est le cas, par exemple, des opérations effectuées par :
  - * un médecin qui gère le centre de test ;
  - * un médecin responsable de la réalisation du test ;

* un médecin de premier secours ;
* un(e) infirmier(ère) ou un(e) aide-soignant(e) qui effectue le test ;
* les services consistant en la réalisation de test sérologiques dans le cadre de la COVID-19 par un laboratoire dans la mesure où ces tests sont effectués au sein du laboratoire par des pharmaciens ou licenciés en sciences chimiques compétents pour ce faire, ou par des personnes agissant sous la responsabilité et la supervision de médecins ou de pharmaciens et licenciés visés ici. Cette dispense est également d'application si l'analyse est effectuée dans les mêmes conditions en **sous-traitance** par un biologiste clinique indépendant.

En revanche, n'est pas considéré comme un service lié au test lui-même et ne peut pas bénéficier du taux zéro, l'adaptation par une société informatique du logiciel d'analyse du test pour un laboratoire clinique.

- tous les services de soutien aux centres de test, c'est-à-dire les services nécessaires afin de rendre le centre de test opérationnel et contribuer ainsi à son aménagement et à son fonctionnement (par exemple, l'accueil, la surveillance, le stockage, la sécurité...). Il s'agit de services qui sont directement liés au fonctionnement du centre de test et sont facturés directement soit au (co-)organisateur de ce centre, soit au coordinateur de la stratégie de test.

Pour le raisonnement, il est renvoyé au texte en matière de centres de vaccination (voir 3.1.).

Il convient de noter que, bien que les centres de test soient déjà actifs depuis longtemps (et qu'ils soient parfois totalement ou partiellement convertis ou étendus avec une partie destinée à la vaccination), l'application éventuelle du taux zéro ne s'applique qu'à partir du 01.01.2021.

Le taux zéro ne peut donc jamais être appliqué rétroactivement pour la période précédant l'entrée en vigueur de cette mesure.

5. Mention sur la facture

Lors de l'émission des factures, les entreprises devront faire clairement la distinction entre les opérations exemptées de la TVA et les opérations bénéficiant du taux zéro.

Pour les opérations exemptées, il y a lieu d'indiquer le motif de l'exemption (par exemple, l'article 44, § 1er, 1°, du Code de la TVA pour les opérations effectuées par un médecin qui gère un centre de vaccination).

Les entreprises faisant usage du taux zéro conformément aux dispositions de la présente circulaire doivent mentionner ce taux. Afin d'éviter tout malentendu, il est également conseillé d'inclure la référence suivante : « Taux zéro en application de l'article 1erter/2 de l'arrêté royal n° 20 du 20.07.1970 fixant les taux de la TVA » et/ou la circulaire 2021/C/33 relative taux réduit de TVA temporaire applicable aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie.

6. Rectifications

Si une entreprise a appliqué à tort un taux différent et que la TVA acquittée dépasse donc le montant légalement dû, l'excédent de taxe payé sera remboursé conformément à l'article 77, § 1er, 1°, du Code de la TVA.

Dans ce cas, le fournisseur ou le prestataire de services doit, conformément à l'article 79, § 1er, alinéas 2 et 3, du Code de la TVA émettre un document rectificatif mentionnant le montant remboursable. Le cocontractant est tenu de rembourser à l'Etat la taxe dans la mesure où elle a été déduite.

En revanche, si une entreprise a appliqué à tort le taux zéro, elle doit procéder aux corrections nécessaires dans les plus brefs délais au moyen d'un document rectificatif tel que visé à l'article 53, § 2, alinéa 3, du Code de la TVA et à l'article 12 de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et reverser à l'Etat la TVA qui n'a pas été perçue.

7. Entrée en vigueur

Le taux réduit de TVA de 0 % s'applique aux livraisons, acquisitions intracommunautaires ou importations des biens visés ci-dessus et aux prestations de services étroitement liées à ces biens, pour lesquelles la taxe est exigible à partir du 01.01.2021 et ce, jusqu'au 31.12.2022.

La présente circulaire remplace la circulaire 2021/C/3.

Réf. interne : 137.955/2