

## Contenido

INFORME ESPECIAL	Materialidad y <i>key audit matters</i> : elementos esenciales para la eficiencia en auditorías fiscales	I-1
	Análisis de pronunciamientos del tribunal fiscal en materia de precios de transferencia, fehaciencia y responsabilidad solidaria en calidad de adquirente	I-5
	Análisis de los sistemas de pagos a cuenta del IR	I-9
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Determinación de nuevo coeficiente (Casación N.º 23621-2024-Lima) y uso de saldos a favor del impuesto a la renta de tercera categoría	I-13
	Excepciones de la obligación de efectuar retenciones y/o pagos a cuenta de rentas de cuarta categoría para el ejercicio 2026	I-17
	Personas naturales con negocio y las EIRL: ¿Están obligados a presentar la Declaración Jurada del Beneficiario Final?	I-21
	Postergación de la obligación de llevar registros electrónicos en el SIRE de PRICOS	I-25
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Postergación de la obligación de llevar registros electrónicos en el SIRE de PRICOS	I-25
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Nacimiento de la obligación tributaria por pagos anticipados en el IGV	I-26
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Incidencia en el contrato de mandato	I-28
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-29

## Materialidad y *key audit matters*: elementos esenciales para la eficiencia en auditorías fiscales

Mario Alva Matteucci(\*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

### Sumario

1. Introducción – 2. Auditoría tributaria preventiva: definición y alcance en el contexto fiscal – 3. Materialidad en auditoría tributaria – 4. *Key audit matters* (KAM) en auditorías tributarias

#### RESUMEN

La materialidad y los *Key Audit Matters* (KAM) son pilares para lograr auditorías fiscales más eficientes y focalizadas, al resaltar los riesgos y contingencias con verdadero impacto en la posición tributaria. Integrar materialidad y KAM permite priorizar áreas complejas y de mayor juicio profesional, optimizando recursos y fortaleciendo la calidad de la evidencia y la transparencia de los criterios utilizados por la administración tributaria.

**Palabras clave:** materialidad / riesgo fiscal / *key audit matters* / relevancia económica / juicio profesional / eficiencia fiscalizadora

**Recibido:** 18-01-2026

**Aprobado:** 19-01-2026

**Publicado en línea:** 02-02-2026

#### ABSTRACT

*Materiality and Key Audit Matters (KAM) are pillars for achieving more efficient and focused tax audits, highlighting risks and contingencies with a real impact on the tax position. Integrating materiality and KAM allows for prioritizing complex areas requiring greater professional judgment, optimizing resources, and strengthening the quality of evidence and transparency of the criteria used by the tax administration.*

**Keywords:** materiality / fiscal risk / *key audit matters* / economic relevance / professional judgment / audit efficiency

**Title:** Materiality and *key audit matters*: essential elements for efficiency in tax audits

### 1. Introducción

En el ámbito de las auditorías fiscales modernas, la materialidad y los *Key Audit Matters* (KAM) se posicionan como pilares fundamentales, para enfocar esfuerzos en riesgos con impacto real sobre la posición tributaria del contribuyente.

Dichos conceptos permiten discriminar contingencias y operaciones relevantes, optimizando el uso de recursos y elevando la precisión en la fiscalización. Su integración estratégica prioriza áreas de alta complejidad técnica, mayor juicio profesional y relevancia económica, garantizando evidencia sólida, criterios transparentes y consistencia en las conclusiones.

(\*) Abogado por la PUCP. Magíster en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria por la UNMSM. Profesor en cursos de tributación en la PUCP, UNMSM, ESAN, UCSP y CONTINENTAL.

De la siguiente manera, no solo se potencia la eficiencia de la administración tributaria, sino que también se fortalece la seguridad jurídica para los contribuyentes y la legitimidad del proceso de control fiscal.

#### 1.1. La auditoría tributaria como herramienta para el cumplimiento fiscal

La auditoría tributaria sirve como herramienta clave para asegurar el cumplimiento de las normas tributarias. Va más allá de revisar errores pasados y ayuda a prevenir problemas futuros en la gestión de la empresa.

En este contexto, la auditoría tributaria preventiva identifica riesgos en declaraciones de IGV o Renta, ajustando procesos para evitar multas en fiscalizaciones de SUNAT,

que distinguen entre esta revisión voluntaria (iniciada por la empresa) y la fiscalización obligatoria. Ello fortalece la defensa del contribuyente con documentación sólida, minimizando sanciones por infracciones en registros.

### 1.2. Importancia de la auditoría tributaria preventiva en la gestión de riesgos fiscales

Cuando se encuentran errores, la auditoría preventiva propone hacer rectificatorias a tiempo, antes de que la Administración intervenga, reduciendo el riesgo de reparos, intereses y multas. Al mismo tiempo, no se queda solo en "corregir papeles", sino que identifica por qué se originaron los fallos: falta de controles, procesos débiles, desconocimiento de la norma o mala comunicación entre contabilidad, logística y tributación. Con esa información, se diseñan controles internos más claros (*checklists*, flujos de revisión, responsables definidos) para que el error no se repita.

Dicha práctica también ayuda a construir un mapa de riesgos fiscales, qué impuestos son más sensibles, qué operaciones tienen mayor exposición, qué áreas generan más contingencias. Aquel mapa se integra a la gestión general de riesgos de la empresa, de modo que la alta dirección entienda que el riesgo tributario afecta caja, reputación y continuidad del negocio igual que un riesgo financiero u operativo.

### 1.3. Objetivos específicos del informe orientados a la fiscalidad

Los objetivos específicos del informe, orientados a la fiscalidad, pueden estructurarse de la siguiente forma:

- **Identificar.** Los riesgos fiscales significativos, considerando criterios de materialidad cuantitativa y cualitativa, para delimitar los focos principales de fiscalización.
- **Priorizar.** Las áreas, operaciones y transacciones que deban ser tratadas como *Key Audit Matters*, por su impacto potencial en la determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- **Evaluar.** La razonabilidad de las posiciones tributarias adoptadas por el contribuyente, contrastándolas con la normativa aplicable, los criterios de la Administración Tributaria y la jurisprudencia relevante.
- **Diseñar.** Procedimientos de auditoría fiscal eficientes, alineados con los niveles de riesgo identificados, que optimicen el uso de recursos y el tiempo de revisión.
- **Documentar.** De forma clara y trazable los juicios profesionales<sup>1</sup>, la valoración de la materialidad y la selección de KAM, para sustentar eventuales ajustes, sanciones o acuerdos de regularización.
- **Fortalecer.** La transparencia y la seguridad jurídica, proporcionando a la administración tributaria y al contribuyente un marco técnico explícito sobre cómo se han ponderado la materialidad y los asuntos clave de auditoría en el proceso de fiscalización.

## 2. Auditoría tributaria preventiva: definición y alcance en el contexto fiscal

La auditoría tributaria preventiva revisa tanto las obligaciones formales como las de fondo, abarcando libros, declaraciones, documentación de respaldo y los criterios utilizados para calcular los tributos. En el plano fiscal, su alcance incluye la

<sup>1</sup> En los procesos de auditoría, los juicios profesionales aluden a la aplicación de la experiencia, conocimientos, formación profesional y práctica del auditor, relacionadas con la toma de decisiones informadas.

detección de riesgos relevantes, la corrección oportuna de incumplimientos y la alineación de prácticas internas con la normativa y criterios administrativos vigentes.

### 2.1. Definición centrada en la fiscalidad: anticipación y prevención de riesgos tributarios

La materialidad en fiscalidad peruana marca el límite entre irregularidades que sí afectan decisiones de SUNAT y las irrelevantes para obligaciones tributarias.

Su rol preventivo consiste en detectar tempranamente contingencias graves, clasificando operaciones por su peso real en la recaudación o eventuales sanciones.

### 2.2. Diferenciación con auditorías tributarias de control o fiscalización tradicional

A diferencia de las auditorías tributarias de control o fiscalización tradicional, la **auditoría tributaria preventiva** se concibe como un mecanismo de gestión interna, diseñado y ejecutado antes de la intervención de la Administración. Mientras la fiscalización clásica es reactiva, coercitiva y se centra en verificar, reparar y sancionar incumplimientos ya ocurridos, la preventiva tiene un enfoque anticipatorio: identifica riesgos relevantes, propone correcciones y ajusta procesos para evitar contingencias futuras. La **primera** opera bajo un marco de potestad y asimetría de poder (SUNAT frente al contribuyente); la **segunda** se desarrolla en un entorno de autoevaluación, mejora continua y toma de decisiones informadas.

Además, en la **fiscalización tradicional** los hallazgos suelen traducirse en reparos, multas e intereses, en tanto que en la auditoría preventiva los resultados se materializan en planes de acción, adecuación de políticas y fortalecimiento del control interno tributario. De dicho modo, ambas comparten técnicas y criterios (materialidad, muestreo, análisis de evidencia), pero se diferencian claramente en su finalidad, oportunidad y consecuencias jurídicas.

### 2.3. Objetivos vinculados a la prevención de contingencias fiscales, optimización de obligaciones tributarias y reducción de sanciones

Los objetivos de la auditoría tributaria preventiva, se centran en tres pilares estratégicos para salvaguardar la posición fiscal del contribuyente.

- **Prevención de contingencias.** Detectar tempranamente riesgos materiales en declaraciones, soporte documental y aplicación normativa, evitando reparos futuros mediante ajustes proactivos y alineación con doctrina SUNAT.
- **Optimización de obligaciones.** Identificar oportunidades legítimas de reducción tributaria (deducciones, créditos, regímenes especiales), maximizando beneficios fiscales dentro del marco legal y fortaleciendo la planificación tributaria sostenible.
- **Reducción de sanciones.** Corregir incumplimientos formales y sustantivos antes de fiscalizaciones, disminuyendo exposición a multas, intereses moratorios y calificaciones de Sujeto sin capacidad operativa - SSCO, mediante refuerzo de controles internos y evidencia documentada.

## 3. Materialidad en auditoría tributaria

La materialidad en auditoría tributaria funciona como un filtro que permite diferenciar los incumplimientos que

realmente importan, por su efecto económico o jurídico, de aquellos que carecen de impacto relevante. En lugar de revisar todo con el mismo nivel de detalle, se establecen umbrales cuantitativos (monto o porcentaje sobre bases fiscales) combinados con criterios cualitativos (naturaleza de la operación, intencionalidad, impacto en precedentes o riesgos penales). Con ello, la labor de revisión se concentra en operaciones, saldos y esquemas que pueden modificar de manera significativa la carga tributaria o la percepción de cumplimiento del contribuyente.

### 3.1. Concepto de materialidad aplicado a partidas tributarias

El concepto de materialidad aplicado a partidas tributarias evalúa si hay errores, omisiones o distorsiones en saldos específicos que pueden alterar decisiones de SUNAT o la posición fiscal global del contribuyente. Se aplica a cuentas clave como rentas netas, detracciones pendientes, créditos fiscales, provisiones por contingencias o beneficios especiales, usando umbrales cuantitativos.

Una **partida es material** cuando su corrección impacta significativamente en declaraciones juradas, pagos a cuenta o calificaciones de riesgo, justificando pruebas sustantivas detalladas.

Dicho enfoque prioriza la revisión de saldos críticos (IGV soportado no compensado, IGV por recuperar, multas provisionadas), evitando dispersiones en ítems menores y concentrando esfuerzos en lo económicamente relevante.

### 3.2. Determinación del umbral de materialidad basado en criterios tributarios

La determinación del umbral de **materialidad tributaria** parte de la definición de un monto a partir del cual un error o contingencia resulta relevante para la Administración y para la posición fiscal del contribuyente. En la práctica, se utilizan referencias cuantitativas como un porcentaje de la renta neta, de la base imponible, de la deuda tributaria total o del patrimonio, ajustado según el tamaño y el sector de la entidad. A ello se suma la naturaleza del tributo involucrado: no tiene el mismo peso un desajuste en IGV de carácter recurrente que una diferencia puntual en el Impuesto a la Renta o en retenciones a terceros.

También se consideran los impactos financieros potenciales (multas, intereses, recargos, riesgos penales o reputacionales), de modo que partidas con menor monto, pero alto riesgo cualitativo, puedan ser tratadas como materiales. El enfoque mixto (monto, tipo de impuesto e impacto económico-jurídico) permite fijar umbrales coherentes con la realidad fiscal del contribuyente y enfocar la auditoría en los riesgos que realmente pueden modificar su carga tributaria y su perfil de cumplimiento.

### 3.3. Papel de la materialidad para enfocar pruebas y procedimientos en auditorías fiscales

La materialidad actúa como un filtro que ordena y jerarquiza el trabajo en una auditoría fiscal, indicando dónde tiene sentido invertir más tiempo y profundidad de revisión. Al definir un umbral material, el auditor puede seleccionar qué partidas, operaciones o periodos requieren pruebas sustantivas extensas y cuáles solo ameritan procedimientos analíticos o un muestreo reducido.

La materialidad también guía la naturaleza de los procedimientos: en **riesgos altos**, se privilegia evidencia externa, confirmaciones y recálculos detallados; en **riesgos bajos**, se priorizan contrastes globales y revisiones de coherencia. No olvidemos que este enfoque permite documentar con claridad por qué ciertas áreas recibieron mayor atención que otras, reforzando la racionalidad técnica de la auditoría frente a la administración tributaria y a la propia gerencia.

## 4. Key audit matters (KAM) en auditorías tributarias

En el contexto de auditorías fiscales, los *Key Audit Matters* (KAM) son aquellos asuntos que, por su complejidad, nivel de juicio profesional e impacto potencial en la carga tributaria, merecen una atención especial en el trabajo de auditoría. Los KAM no son simplemente “errores detectados”, sino áreas donde la aplicación de la normativa tributaria es especialmente delicada o controvertida (por ejemplo, precios de transferencia, reorganizaciones empresariales, beneficios fiscales complejos o provisiones por contingencias tributarias).

Estamos de acuerdo con lo señalado por **MARCA ROMERO** y **MANOSALVA CRUZADO** cuando indican lo siguiente: **“En el contexto de los informes financieros, los KAM funcionan como señales proporcionadas por los auditores para comunicar información sobre los riesgos clave, los procedimientos realizados y los juicios importantes. La inclusión de los KAM en el dictamen de auditoría, conforme a la NIA 701, tiene como finalidad aumentar su valor comunicativo y disminuir la asimetría de información entre los auditores y los usuarios externos”**<sup>2</sup>.

El equivalente del término KAM lo encontramos en el párrafo 8 de la Norma Internacional de Auditoría - NIA 701, que define a las **Cuestiones clave de la auditoría** de la siguiente forma: **“Aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad”**<sup>3</sup>.

En auditoría tributaria, un KAM suele combinar tres elementos: **i)** alta relevancia económica, **ii)** elevado riesgo de interpretación normativa y **iii)** fuerte uso de estimaciones o criterios subjetivos por parte del contribuyente. Identificarlos permite al auditor concentrar procedimientos más profundos, obtener evidencia de mayor calidad y documentar con detalle los juicios profesionales ejercidos. De dicha forma, los KAM actúan como un mapa de riesgos críticos dentro de la revisión fiscal, orientando recursos, pruebas y discusiones técnicas hacia los puntos donde la probabilidad de reparos significativos o litigios futuros es más alta.

Además, la incorporación de KAM en informes y papeles de trabajo tributarios fortalece la transparencia del proceso

2 MARCA ROMERO, Daniela Milagros y MANOSALVA CRUZADO, Saira. El impacto de la divulgación de los Key Audit Matters (KAM) en la percepción de los usuarios peruanos de la información financiera sobre el valor comunicativo del informe de auditoría. Tesis de título profesional de Contadora pública. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 2025. P. 24. <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/531c5de8-7821-4b73-8039-f096a9cf720f/content>

3 Si se desea revisar el texto completo de la NIA 701 – Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, [https://www.auditorsensors.com/uploads/20170109/NIA\\_ES\\_701.pdf](https://www.auditorsensors.com/uploads/20170109/NIA_ES_701.pdf)

de auditoría, al dejar claro por qué ciertas áreas han sido consideradas especialmente sensibles y qué criterios se emplearon para evaluarlas. Favorece tanto la defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria como la coherencia interna del propio equipo de auditoría, reduciendo la discrecionalidad y reforzando la trazabilidad de las conclusiones alcanzadas.

#### 4.1. Conceptualización de KAM vinculado a aspectos tributarios críticos

En auditoría tributaria, los KAM se entienden como aquellos asuntos donde el riesgo fiscal, la complejidad normativa y el uso de juicio profesional alcanzan su punto más alto. Se vinculan, por tanto, con aspectos tributarios críticos que pueden redefinir la base imponible, la cuantía del impuesto o incluso la calificación del comportamiento del contribuyente.

Suelen ubicarse en áreas como precios de transferencia, operaciones con no domiciliados, reorganizaciones empresariales, aplicación de beneficios fiscales especiales, reconocimiento de ingresos y provisiones por contingencias tributarias. En estos casos, pequeñas variaciones en supuestos, criterios o estimaciones pueden generar diferencias significativas en el impuesto a pagar.

Conceptualizar un KAM tributario implica identificar no solo el monto en juego, sino también el grado de incertidumbre interpretativa, la existencia de criterios administrativos contradictorios, la sensibilidad del tema frente a una eventual litigiosidad y el impacto reputacional asociado. Un asunto se califica como KAM cuando combina relevancia económica, riesgo elevado de reparos y necesidad intensa de juicio profesional para concluir.

Desde esta perspectiva, los KAM tributarios pasan a ser “nodos críticos” de la auditoría fiscal: puntos donde el auditor debe diseñar procedimientos reforzados, obtener evidencia de mayor calidad, contrastar criterios doctrinarios y documentar de manera exhaustiva el razonamiento seguido. Ello permite que las conclusiones sobre tales asuntos sean defendibles, coherentes y transparentes ante la administración tributaria y otros usuarios del informe<sup>4</sup>.

#### 4.2. Identificación de áreas fiscales con alto riesgo o incertidumbre

En auditoría tributaria, la identificación de áreas de alto riesgo o incertidumbre se centra en aquellos ámbitos donde la norma admite múltiples lecturas o requiere estimaciones significativas por parte del contribuyente. Las zonas grises suelen aparecer en interpretaciones normativas complejas (por ejemplo, criterios de deducibilidad, alcance de exoneraciones, aplicación de normas antielusivas) y en la medición de provisiones por contingencias tributarias, donde se combinan juicios legales, probabilidad de pérdida y estimación del impacto económico.

Para efectos de KAM, el auditor pone especial atención en:

- Partidas sujetas a criterios administrativos cambiantes o a jurisprudencia contradictoria.
- Operaciones atípicas o de alto impacto económico (reorganizaciones, operaciones con vinculadas, transacciones transfronterizas).
- Provisiones por procesos contencioso-tributarios, en las que pequeñas variaciones en supuestos (probabilidad

de éxito, bases de cálculo, intereses) pueden alterar de forma significativa la obligación tributaria futura.

El proceso de identificación combina análisis técnico (revisión de normas, informes y resoluciones), conocimiento del negocio y entendimiento del apetito de riesgo fiscal de la entidad. De esta manera, se delimitan las áreas que deben ser tratadas como asuntos clave, diseñando procedimientos reforzados y documentando con detalle los juicios profesionales aplicados para soportar la conclusión adoptada en cada tema crítico.

#### 4.3. Procedimiento para documentar y reportar KAM en auditorías tributarias preventivas

En auditorías tributarias preventivas, documentar y reportar KAM exige un procedimiento ordenado y trazable que justifique por qué ciertos asuntos se consideran críticos para el riesgo fiscal.

##### Identificación y justificación del KAM

- **Definir el asunto.** Describir con precisión la operación o área (por ejemplo, precios de transferencia, reorganización, beneficio fiscal específico) y el tributo afectado.
- **Fundamentar su carácter clave.** Explicar por qué se considera KAM, detallando relevancia económica, nivel de incertidumbre normativa, juicio profesional involucrado y posible impacto en la carga tributaria y en sanciones.

##### Evaluación de riesgos y diseño de pruebas

- **Determinar los riesgos específicos.** Señalar qué puede salir mal (subdeclaración, uso indebido de beneficios, provisiones insuficientes, etc.) y cómo se conectan con la materialidad y el perfil de riesgo fiscal.
- **Diseñar procedimientos reforzados.** Documentar los test aplicados (revisión de contratos, contrastes con normas y criterios administrativos, recálculos, confirmaciones externas, simulaciones de escenarios) y el alcance de las muestras utilizadas.

##### Documentación del juicio profesional

- **Registrar criterios técnicos.** Dejar constancia de las normas, informes, doctrina y jurisprudencia considerados para interpretar el asunto y sustentar la posición adoptada.
- **Explicitar estimaciones y supuestos.** Señalar hipótesis clave (probabilidad de éxito en litigios, criterios de valoración, asignación de márgenes, etc.) y cómo se evaluó su razonabilidad.

##### Conclusiones y forma de reporte

- **Sintetizar el resultado.** Exponer la conclusión sobre el KAM (nivel de riesgo residual, necesidad de ajustes, recomendaciones de regularización o mejora de controles).
- **Reporte en el informe preventivo.** Presentar cada KAM en un apartado específico, con breve descripción del asunto, riesgos identificados, procedimientos ejecutados, principales hallazgos y sugerencias concretas para reducir la exposición fiscal.

El enfoque convierte a los KAM en piezas centrales del informe de auditoría tributaria preventiva, facilitando la toma de decisiones por parte de la gerencia y fortaleciendo la defensa técnica frente a eventuales revisiones futuras de la Administración Tributaria.

<sup>4</sup> Sobre todo los accionistas, los inversionistas, el directorio, entre otros.