

UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DEL ESTERO
República Argentina

NUEVAS PROPUESTAS

ISBN 2683-8044
147 PÁGINAS AÑO XXXIX VOL. NRO. 54
EDICIONES UCSE 2019
Revista incluida en Catálogo Latindex v1.0

El profesional contable en las investigaciones criminales. Análisis de los elementos relevantes Enriquecimiento Ilícito

Autor: Cont. Oscar Fernández. *Académico de la UCSE.

Resumen

Se abordan los conceptos básicos del fenómeno de la corrupción, y en particular el caso del delito de Enriquecimiento Ilícito, a través de una metodología descriptiva de las informaciones a obtener durante el proceso de análisis y la elaboración de los informes periciales contables, a partir de la experiencia profesional de la actividad de los Cuerpos Periciales Oficiales de la Justicia Nacional.

Palabras clave: Corrupción, enriquecimiento ilícito, perito contador, documentos financieros

Abstract

The basic concepts of the phenomenon of corruption are addressed, and in particular the case of the crime of Illicit Enrichment, through a descriptive methodology of the informations to be obtain during the process of analysis and preparation of expert forensic reports, from the professional experience of the activity of the Official Expert Bodies of the National Justice.

Keywords: Corruption, illicit enrichment, forensic accountant, financial documents.

Introducción

La actividad de los contadores públicos ha sido vista a lo largo del tiempo como una disciplina sumamente ligada a la ciencia jurídica. En particular, se ha asociado a la contabilidad con el derecho comercial en sus distintas especiali-

dades, ya se trate de la información contable, las sociedades o los concursos y quiebras. También ha forjado fuertes lazos con el derecho laboral y por supuesto, con el derecho tributario. Sin embargo, sólo en los últimos años se ha comenzado a apreciar, en algunos ámbitos, la

importancia de la labor de los profesionales contables en el campo del derecho penal.

En este sentido, la evolución global en pos de lucha contra la corrupción, el crimen organizado, la criminalidad económica, y el terrorismo internacional, a partir en muchos casos de la persecución de los flujos internacionales de fondos, ha incorporado a los contadores públicos de lleno en la materia.

En este campo se han desarrollado tanto nuevas áreas de desarrollo profesional, tal el caso de la auditoría forense, como herramientas de control ampliamente difundidas como es el caso del informe COSO en cuanto a la auditoría y el control interno. Normas internacionales de información financiera y de auditoría, leyes globales como la FACP de los EEUU, la Brivery Act. en Inglaterra o las normas SOX en EEUU, como así también las diversas convenciones internacionales sobre la lucha contra la corrupción, han establecido mecanismos, políticas y estrategias que requieren de la presenta de los contadores públicos.

En este campo, y especialmente con respecto a un delito definido en algunos casos en el derecho positivo en forma reciente, encontramos el depósito final de los casos de corrupción, cuando se trata de la participación de funcionarios públicos. Y es por ello, que plantea una sustancia importancias el análisis del abordaje que le cabe al contador público, en su rol de colaborador de las investigaciones, y especialmente de perito oficial. Y este ha sido el motivo principal del desarrollo del presente trabajo, o sea, contribuir a un mayor conoci-

miento de las circunstancias que se plantean, las problemáticas, las limitaciones y las alternativas que posee el profesional contable cuando se enfrenta a esta actividad.

Metodología

El presente trabajo se desarrolla sobre la base de la experiencia profesional propia y de otros miembros de los Cuerpos Periciales Oficiales de la Justicia Nacional, mediante un análisis descriptivo de las circunstancias que se plantean durante el proceso penal, cuando se trata de la investigación de posibles casos de enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos.

Dado el secreto de las actuaciones, muchas de ellas en trámite aún en diferentes instancias procesales, no se hacen mención a ningún caso en forma específica, sino que las menciones siempre son de carácter general y no deben atribuirse a ninguna causa judicial en particular.

Marco teórico

I. La corrupción

La corrupción es un fenómeno que ha trascendido tanto los distintos periodos históricos como las diversas culturas, los sistemas económicos, las sucesivas variantes de las ideologías políticas, los métodos de gobierno y cuanta medida se ha implementado a lo largo del tiempo para tratar de prevenir las alteraciones que provoca su presencia en la vida social. No hay que ahondar en la búsqueda para encontrar casos de corrupción a lo largo del tiempo, por ejemplo en antiguas civilizaciones, en China, en Egipto, en Roma o en Grecia, tanto como en Estados Unidos de Norteamérica, en

Japón o en Argentina. Tampoco existen límites geográficos, se trata de una pandemia que afecta a todos los continentes, aunque con disparidad de efectos sobre unos y otros. No pueden atribuirse diferencias a los diversos sistemas políticos o de política económica, ya que tanto en el ámbito del capitalismo, como en sociedades comunistas o socialistas se han presentado sonados casos de corrupción. China es un ejemplo de la aplicación de la pena de muerte a funcionarios sentenciados por corrupción. Y esto no es nuevo, a principios de siglo diecinueve el libertador Simón Bolívar decretó la pena de muerte para los casos en que se descubriera a funcionarios involucrados en la apropiación indebida de los recursos fiscales. En ese caso con un agravante, ya que los jueces que no condenaran estos delitos recibirían la misma pena. (Primero en 1813 en Venezuela y luego a través del Decreto Dictatorial del 12 de enero de 1824 siendo Presidente del Perú).

La actividad en el ámbito de las Ciencias Económicas ha producido modificaciones profundas en cuanto a algunas de las actividades que forman parte de su habitual presencia social. Especialmente en los procesos de auditoría y control. En este sentido se implementaron avanzados procesos de control interno que contemplan un tratamiento integral de los hechos económicos y financieros, se incluyeron herramientas tecnológicas de gran capacidad y se concibieron nuevos alcances para la actividad de revisión. En este último caso, además de replantear la relación entre la auditoría y el fraude como parte de la actuación pro-

fesional habitual, se ha desarrollado la actividad específica de «auditoría forense».

Entre los delitos que se encuentran formando parte de del último conjunto mencionado un par de párrafos atrás, voy a referirme en esta oportunidad a uno que tiene una gran difusión por varias razones. En primer lugar porque quienes son pasibles de cometerlo son funcionarios públicos. Por lo tanto son personas que en gran parte de los casos poseen una importante repercusión pública lo que lleva al delito a las primeras páginas de la prensa. En segundo lugar, porque es la derivación natural de muchos otros delitos previos, y como consecuencia muchos más frecuente que otros. Y en tercer lugar porque suele involucrar sumas importantes que impactan cuando trascienden a la sociedad. Me estoy refiriendo al delito denominado de «Enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos».

Los Contadores Públicos pueden intervenir de algún modo en procesos de investigación, especialmente cuando trabajan en sectores del Ministerio Público Fiscal o de los Organismos de Seguridad, pero su actuación es habitual y de gran importancia cuando lo hacen en carácter de peritos y especialmente de peritos oficiales. A los sucesos relacionados con esta última actividad, y en especial con relación al delito denominado «Enriquecimiento Ilícito de los funcionarios públicos», es a lo que me referiré a lo largo del presente trabajo.

La consecuencia directa de la corrupción, vista desde el efecto que provoca sobre los funcionarios públicos, se re-

fleja en el caso del delito de enriquecimiento ilícito, ya que las consecuencias económicas de la actividad ilícita contra el Estado consiste fundamentalmente en desviar recursos hacia personas físicas que gozan del poder de realizar las pertinentes maniobras.

II. Definición del delito de enriquecimiento ilícito

Con respecto al delito denominado enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos se encuentra descrito en el Título XI “Delitos contra la Administración Pública”, Capítulo IX “Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados”, del Código Penal de la Nación. Especialmente en el Art. 268 sub 2, donde expresa:

«Será reprimido con reclusión o prisión de dos a seis años, multa del cincuenta por ciento al ciento por ciento del valor del enriquecimiento e inhabilitación absoluta perpetua, el que al ser debidamente requerido, no justificare la procedencia de un enriquecimiento patrimonial apreciable suyo o de persona interpuesta para disimularlo, ocurrido con posterioridad a la asunción de un cargo o empleo público y hasta dos años después de haber cesado en su desempeño. Se entenderá que hubo enriquecimiento no sólo cuando el patrimonio se hubiese incrementado con dinero, cosas o bienes, sino también cuando se hubiesen cancelado deudas, o extinguiendo obligaciones que lo afectaban. La persona interpuesta para disimular el enriquecimiento será reprimida con la misma pena que el autor del hecho».

Asimismo, el Art.268 sub 3, agrega:
«Será reprimido con prisión de quince

días a dos años e inhabilitación especial perpetua el que, en razón de su cargo, estuviere obligado por ley a presentar una declaración jurada patrimonial y omitiere maliciosamente hacerlo. El delito se configurará cuando mediando notificación fehaciente de la intimación respectiva, el sujeto obligado no hubiere dado cumplimiento a los deberes aludidos dentro de los plazos que fije la ley cuya aplicación corresponda. En la misma pena incurrirá el que maliciosamente, falseare u omitiere insertar los datos que las referidas declaraciones juradas deban contener de conformidad con las leyes y reglamentos aplicables.»

Como puede observarse al leer los artículos citados, se desprende que existen diversos elementos a dilucidar cuando se trata de abordar la investigación de este delito, y por lo tanto también al momento de llevar a cabo un estudio pericial contable.

Sin que pueda asegurarse que son los únicos, los siguientes conceptos deberían ser tenidos en cuenta y/o probados mediante el proceso que analice el presunto enriquecimiento ilícito de un funcionario o empleado público:

- a) La existencia de personas interpuestas que hayan actuado como testaferros de la persona investigada.
- b) El lapso preciso durante el cuál debe ser investigado el funcionario.
- c) Si fueron presentadas oportunamente las declaraciones juradas patrimoniales integrales que exige la ley, y si las mismas contienen datos correctos y completos.

d) El patrimonio al momento de su incorporación a la función pública y el que corresponde a la fecha que haya sido determinada como final de la investigación.

e) La existencia de un incremento patrimonial en el lapso abordado.

f) La justificación del incremento patrimonial determinado en el punto d), de haberlo, a través del detalle de los movimientos financieros realizados por el funcionario.

Los puntos a) y b) deben ser analizados por los investigadores y fijados por el magistrado en forma previa a la realización de un estudio pericial contable. Si bien el informe de los expertos puede eventualmente generar información que permita establecer con mayor seguridad o precisión la existencia de operaciones encubiertas o disimuladas, en muchos casos no resulta posible extraer conclusiones sobre la existencia de testaferos a partir de la mera observación de documentación comercial.

Con respecto al punto e) se presenta una situación compleja debido a la redacción del artículo 268 sub 2. En el mismo se expresa que el incremento patrimonial debe ser «apreciable». El alcance del término no se encuentra cabalmente definido en el ámbito jurídico y puede dar lugar a diferentes interpretaciones, las que podrían derivar en evaluaciones distintas con respecto a la propia existencia del delito de enriquecimiento ilícito.

Tanto la Convención Interamericana contra la corrupción, como la Convención de la Naciones Unidas contra la Co-

rrupción, y también la Convención de la Unión Africana para prevenir y combatir la Corrupción, han incluido en sus documentos la necesidad de tipificar en cada uno de los países el delito de enriquecimiento ilícito, siempre considerando los marcos regulatorios locales pertinentes.

Los países de América Latina han seguido casi en su totalidad esas recomendaciones, y han definido, con algunas variantes entre sí, los alcances del delito en cuestión. Incluso algunos de los países refieren al delito en sus respectivos textos constitucionales. No es el mismo panorama que encontramos en Europa y los países Anglosajones, los cuales en general no han receptado esta figura. Las razones pueden ser variadas, pero podría decirse que en gran parte tiene su base en la idiosincrasia y la organización de éstas últimas sociedades.

Una de las posibles discusiones es el significado del término «apreciable». En general se lo ha asociado a una idea de materialidad o significación relativa, mientras que los diccionarios se refieren al mismo como aquel que tiene la capacidad de ser apreciado. Si bien se trata de una cuestión de orden legal que debe resolver el magistrado, para el contador tiene un sentido práctico en orden a definir el grado de precisión con que desea llevar a cabo la estimación de los movimientos y saldos patrimoniales.

III. Aportes de la investigación criminal

Es preciso plantear la necesidad de otorgarle a la etapa de investigación un carácter esencial en la estrategia de localizar y reunir la mayor cantidad de ele-

mentos útiles que permitan desarrollar luego una labor pericial eficiente, tanto técnicamente como en cuanto a la extensión del tiempo de su desarrollo.

No cabe duda que resulta necesario que los investigadores, sean éstos magistrados Jueces o Fiscales, comprendan que la labor de los contadores públicos, en la faz de dar fé de situaciones de carácter financiero, económico o patrimonial, se basa en el análisis de registros contables, documentación de respaldo e informes técnicos que traten sobre los temas involucrados y relacionados.

El experto no puede basar sus opiniones en la consideración de acotaciones, narraciones, ideas, ni prejuicios. Tampoco resultan de mayor interés declaraciones testimoniales, aún cuando las mismas son realizadas bajo juramento de decir verdad, a pesar de que la persona responde ante el delito de falso testimonio, y menos aún indagatorias donde el declarante puede mentir sin sanción alguna. No importa si tales declaraciones fueron realizadas por alguna de las partes o por terceras personas. Este comentario no significa que tales elementos no puedan ser tenidos en cuenta como indicios en el proceso de búsqueda de las transacciones y movimientos efectuados por el imputado, sino que no deberían constituir pruebas en sí mismos.

Dentro de un análisis contable no es posible considerar como elementos de juicio a las presunciones que se presenten o aporten a la causa. Solo resultan aplicables presunciones cuando éstas surjan como consecuencia de la propia actuación del perito, de su conocimiento, y a partir de los elementos o hechos cuya

relación emana de la propia causa. Vale decir, cuando tales presunciones son de carácter técnico, basadas en la experiencia profesional del perito y en la correlación con otros hechos o situaciones que guarden similitudes que permitan su co-tejo.

IV. Antes de comenzar con el trabajo pericial

En forma previa al inicio de las tareas periciales propiamente dichas debe recolectarse el conjunto integral de los elementos de juicio, válidos y suficientes, para la realización del trabajo. Ello implica que el investigador debe realizar todos los esfuerzos orientados a contar con la documentación adecuada para conocer la evolución patrimonial del sujeto denunciado, como condición de encomendar la realización de una prueba pericial. Por supuesto que ello sin perjuicio de que durante el desarrollo del peritaje aparezcan indicios que lleven a pensar en la existencia de operaciones que no habían sido previamente detectadas, y deba recurrirse a la búsqueda de nuevos elementos.

En cualquier caso, cuando no se llega a localizar una parte de los movimientos, la duda tiende a prevalecer sobre la seguridad. Cualquier resumen informativo del patrimonio de una persona, y/o de la evolución del mismo, basado en un conjunto incompleto de datos, carece de entidad para formular un juicio certero sobre la condición patrimonial del individuo.

Desde el punto de vista profesional, no resulta adecuada la presentación de informaciones parciales, ya que las mismas pueden distorsionar, a veces significati-

vamente, la realidad que se pretende exponer. Por otra parte, considerando los aspectos estrictamente procesales, cualquier informe basado en datos fragmentados, difícilmente pueda convertirse en una verdadera prueba jurídica, con las condiciones de credibilidad que la misma requiere.

En último término, no es menos importante señalar que la realización de labores supuestamente periciales, planteadas a partir de documentación escasa y/o sin basamento confiable, genera la necesidad de realizar y repetir múltiples aproximaciones según van apareciendo nuevos datos que se agregan a los precedentes. Todo ello constituye un dispendio procesal que puede ser evitado si se lleva a cabo en forma previa al peritaje, una actividad de investigación y recolección de elementos suficientes por su integralidad y calidad.

Documentación para el proceso pericial

V. Elementos a ser peritados

Me estoy refiriendo específicamente a los datos que deben ser recolectados para comenzar a conocer el tema que sobre el que se tiene que opinar. Se consideran datos, en cuanto a su incorporación como efectos periciales contables, todos los elementos confeccionados por escrito, transcritos en papel o en soporte digital, que constituyen medios o instrumentos para advertir sobre la posible existencia de un hecho. En nuestro caso, el hecho en cuestión corresponde a una situación con connotaciones económicas en términos amplios. Esta postura descarta por lo tanto otros productos de índole verbal o fílmica, por encontrar-

se fuera del rango de actuación y control de la formación del contador público, especialmente cuando actúa en el terreno pericial.

Frente al hecho de conformar el conjunto de datos que se van obteniendo como resultado del proceso de investigación, tanto los que debieron estar presentes al momento de formular la denuncia, como los que se obtengan con posterioridad, es preciso verificar la calidad de los mismos y su posible contribución inicial al estudio pericial, y en definitiva, a la prueba de los hechos.

Una parte a veces significativa de los datos acopiados suele carecer de interés, aún cuando haya demandado esfuerzo y tiempo su obtención. No siempre los datos de mayor complejidad en cuanto a su búsqueda y recolección resultan ser los más significativos a los efectos periciales. En algunas oportunidades un libro contable o un comprobante en particular, cuya incorporación al proceso resultó sumamente sencilla, permiten lograr una observación particular y generar un elemento probatorio útil.

Como el resultado de la actuación pericial consiste en realizar un aporte al conocimiento y la seguridad del magistrado respecto de algún tema técnico, cuando no se pueden identificar claramente a los involucrados, o se cuenta con escasa cantidad de ítems informativos, como así también cuando no se plantea detalladamente el período investigado, existirán presentaciones cuyo aporte al proceso no cumpla con las expectativas que fueron depositadas en el profesional que las realice. En tal caso no servirán a los fines que el magistrado estableció la

prueba pericial.

VI) Documentación necesaria para el trabajo del profesional contable

Sin perjuicio del detalle más analítico que pueda surgir como consecuencia de las particularidades de cada caso, existen un conjunto de elementos que deben ser localizados a la hora de tratar de establecer la evolución patrimonial de una persona a lo largo del tiempo, y la justificación financiera de tal evolución.

Debe considerarse especialmente que no siempre los datos surgen como consecuencia de la recopilación de documentos, ni en todos los casos la respuesta que pretende el magistrado se alcanza con la realización de una prueba pericial. Existen situaciones en las cuales deberá recurrirse a pruebas informativas y/o testimoniales que permitan apreciar de mejor forma los hechos ocurridos y las consecuencias que de ellos se desprenden. La correcta distinción con respecto al tipo de prueba a aplicar en cada caso es fundamental para llegar a un resultado eficiente en el proceso de investigación. Por ejemplo, la posible determinación de la existencia de testafierros suele requerir de testimonios que den cuenta de tal circunstancia. Algo similar puede ocurrir con relación a la existencia de eventos en los que haya intervenido el funcionario y de los no existan registros documentales, por ejemplo la realización de fiestas familiares.

En todos los casos debe tomarse en consideración el período a evaluar. Sobre este tema en particular volveré más adelante. Ello, a los efectos de que la documentación e información que se recolecte esté directamente relacionada con el

tiempo de los acontecimientos investigados.

Entre los elementos a recabar encontramos en primer lugar aquellos que reflejan movimientos que pueden ser motivo de identificación mediante documentación oficial, o de terceros confiables.

a) Detalle de bienes registrables (Automotores, inmuebles, embarcaciones, aeronaves, etc.)

b) Detalle de movimientos registrados en bases de datos oficiales y/o no oficiales (Entidades financieras, Mercado de Valores, Datos AFIP, Migraciones, Veraz, Nosis, etc.)

Entre los organismos que pueden ser fuente de consulta encontramos los siguientes:

Administración Federal de Ingresos Públicos, Administración Gubernamental de Ingresos, Públicos de la Ciudad de Buenos Aires (AGIP), Registro Nacional de la Propiedad Inmueble CABA, Dirección Provincial del Registro de la Propiedad Inmueble de la Provincia de Buenos Aires, Registros de la Propiedad Inmueble de otras provincias, Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios, Registro Nacional de Buques, Registro Nacional de Aeronaves de la Dirección Nacional de Aeronavegabilidad, Dirección de Obras y Catastro de la localidad donde se ubican los terrenos o inmuebles, Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), Oficina Anticorrupción (Ministerio de Justicia y Der. Humanos de la Nación), Unidad

de Información Financiera (UIF), Inspección General de Justicia (IGJ), Dirección Provincial de Personas Jurídicas (Buenos Aires), Otras Direcciones Provinciales de Personas Jurídicas, Comisión Nacional de Valores, Caja de Valores S.A., Banco Central de la República Argentina, Entidades financieras con las cuales operen los involucrados, Entidades que transfieren fondos al exterior (Por ejemplo Western Union), Compañías emisoras de tarjetas de crédito, Superintendencia de Seguros de la Nación, Dirección Nacional de Migraciones, Dirección Nacional del Sistema de Identificación Nacional Tributario y Social, Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES), Fidelitas, Organización Veraz, Nosis Laboratorio de Investigación y desarrollo S.A.

En cada uno de los casos no alcanza simplemente con conocer a quién se le puede preguntar, sino que es necesario establecer qué tipo de información se puede solicitar, cuál es la forma más adecuada y eficiente de hacerlo y como puede integrarse al conjunto de las tareas investigativas. Al respecto, la publicación efectuada por el Ministerio Público Fiscal bajo la denominación «Guía de Investigación Financiera», año 2017, confeccionada por la DAFI (Dirección General de Asesoramiento Económico y Financiero en las Investigaciones) resulta un documento útil en cuanto a la descripción analítica de las posibilidades y medios para realizar las consultas.

Asimismo, cuando se posee información sobre el posible uso de determinados servicios por parte del funcionario, se puede recurrir a informaciones provenientes

de organizaciones privadas, locales o del exterior según corresponda, tales como: Colegios y Universidades privadas, Consorcios de copropietarios de edificios de propiedad horizontal, countries u otros emprendimientos similares, Clubes privados, Guarderías de embarcaciones y/o hangares de aeronaves, Registros de la propiedad del exterior, Entidades financieras del exterior.

Otro tema a considerar es que la información descrita en el detalle precedente, puede relacionarse con operaciones llevadas a cabo en diferentes jurisdicciones:

a) Pueden haber sido desarrolladas en el país. Sobre las que existe mayor aproximación a su conocimiento, y un ámbito de búsqueda acotado geográficamente y bajo jurisdicción de la justicia federal.

b) O pueden haber sido desarrolladas en el exterior. Las que pueden ser motivo de múltiples maniobras de complejidad, tanto financieras como jurisdiccionales, gran parte de ellas fuera del alcance del conocimiento de las autoridades nacionales. Requieren inevitablemente de la cooperación pública internacional.

Asimismo, hay que ponderar la posibilidad de que el denunciado posea bienes bajo diferentes modalidades:

a) A nombre propio (en cuyo caso se determinarán como ya se expresó.

b) A nombre de terceros (determinados mediante la detección de bienes registrables, bancarizados y aquellos que puedan advertirse por otros medios).

La existencia de bienes propios, pero

registrados a nombre de terceros, debe ser establecida mediante la realización de pruebas informativas, testimoniales, o de otro carácter. La prueba pericial en materia económica no resulta generalmente de utilidad para tal fin. De la observación de la documentación y los registros no surge quien es el verdadero titular de un bien, sino quien manifiesta serlo, lo cual no agrega elementos importantes al estudio pericial respecto de posibles personas interpuestas. Sin embargo, existen casos donde la prueba pericial contable puede aportar datos importantes para que el magistrado determine la posible relación existente entre el investigado y otras personas. Tal es el caso en que se localizan operaciones económicas y/o registraciones contables que dan cuenta de actividades sospechosas entre individuos o empresas, y que pueden dar muestra de relaciones comerciales o financieras injustificadas.

Cuando se incluyan a terceros como prestanombres o testaferros, y con el propósito de evaluar su capacidad económica y/o financiera para realizar las operaciones que se suponen corresponden al denunciado, será preciso contar con la información enunciada en los párrafos anteriores, por cada uno de los involucrados.

Si se trata de personas ideales, empresas o entidades sin fines de lucro, deberá recabarse la información referente a sus registros societarios y contables, como así también inscripciones impositivas, declaraciones juradas presentadas ante la AFIP e información que hayan presentado ante la Inspección General de Justicia.

VII. Clasificación de los datos

Los datos puede ser motivo de diversas clasificaciones, todas las cuales poseen algún tipo de importancia a la hora de comprender el origen y el aporte que significan al conocimiento de los sucesos que se investigan, y en particular a la labor de los expertos contables en el proceso pericial.

Sin pretender en modo alguno agotar las posibilidades, y con el ánimo de demostrar lo expuesto precedentemente, plantearé a continuación algunas posibilidades de distinción de datos.

a) Datos «para conocer y probar lo que se supone que existe». La mayoría de las veces, los datos son obtenidos con el propósito de establecer alguna circunstancia precisa. Cuando se quiere conocer cuáles fueron los ingresos de un funcionario denunciado, es posible solicitar a su empleador el detalle de los salarios abonados. Se trata así de calcular el monto de dinero recibido, y el momento en que ello ha sucedido, factores fundamentales para establecer la justificación de los egresos correspondientes al funcionario investigado.

b) «Datos para conocer y probar lo que no debería existir». Sin embargo, en algunas ocasiones lo que pretende el magistrado es probar que no ha ocurrido un hecho. Por ejemplo que no se adquirió acciones en el Mercado de Valores de Buenos Aires. A tal fin, la información a obtener, mediante pruebas informativas solicitadas a la Bolsa de Comercio, tendrá la misión exclusiva de establecer que no se han producido el tipo de operaciones señaladas.

Es importante determinar el motivo por el cual se solicita cada una de las informaciones, documentos o registros, ya que de ello depende la índole de la información que se requerirá.

A su vez, los datos sobre operaciones que produzcan ingresos o egresos financieros, serán clasificados en dos tipos. Datos seguros y datos dudosos

a) Se consideran «datos seguros» aquellos que cuentan con documentación de respaldo que no merece ningún tipo de observación de parte del perito. Pueden corresponder a ingresos por salarios informados por los entes pagadores y/o acreditados en cuentas bancarias, gastos debitados en tarjetas de crédito, movimientos en cuentas bancarias, etc. Bien sea por los documentos que los acreditan, por los informes que los respaldan y por los testimonios que los confirman, estos datos dan pie para la incorporación de movimientos afectando el patrimonio del funcionario.

b) Por otra parte, se presentan movimientos que merecen algún tipo de cuestionamiento pericial, y que por lo tanto se incluyen en la categoría de «datos dudosos». Son casos donde no se puede asegurar la existencia del movimiento de fondos, el importe involucrado y/o la fecha en que se llevó a cabo el evento. Todo ello puede ser la consecuencia de falencias en el desarrollo de la operación, de los participantes de la misma, y/o de la documentación que la acredita. Encontramos aquí el caso de compra o venta de bienes donde el valor de la operación es cuestionado por otros informes obrantes en la causa, documentos sobre préstamos que no cuentan con

fecha cierta, operaciones donde no se ha probado la capacidad del acreedor para realizar préstamos al denunciado, saldos de dinero, créditos y préstamos donde difieren los montos y los rendimientos comparando distintas informaciones, entre otros.

También se puede discriminar los datos en función de que aporten información o no lo hagan.

a) Se trata de «datos con información» cuando la documentación, los registros o los informes describen concretamente y con precisión los datos de las operaciones realizadas, incluyendo especialmente la identidad de los participantes, la fecha y los montos involucrados.

b) En cambio estamos frente a «datos sin información» cuando de ellos no es posible obtener los elementos necesarios para interpretar los cambios en el patrimonio del funcionario investigado. Ejemplo de datos sin información son los extractos emitidos por las entidades financieras para reflejar los movimientos de las cuentas bancarias. Si bien poseen un listado de entradas y salidas, y algunas leyendas genéricas para cada uno, a través de tales listados no le resulta posible al perito conocer cuestiones primordiales tales como la procedencia de los ingresos, el destino de los egresos y las personas involucradas en las transacciones. Otro caso se presenta cuando los Registros de la Propiedad Inmueble envían información que no contiene los valores de compra-venta de las unidades bajo estudio. Similar situación se presenta ante la existencia de registros contables que son llevados en forma global, sin identificación de los participantes de

las operaciones que revelan, ni de las fechas en que efectivamente han ocurrido, ni de los importes parciales que las conforman.

VIII. Algunas situaciones de interés respecto a los datos

a) Monto del patrimonio al inicio del período investigado.

Cuando se pretende definir el plazo que debe ser considerado para el estudio pericial, un tema fundamental es el de establecer la fecha a partir de qué momento deberá comenzar el análisis patrimonial, es decir, cuál será la fecha de la medición inicial del patrimonio a considerar.

Esa fecha debería ser la del ingreso del investigado a la función pública, si tenemos en cuenta que los hechos que prevé la norma legal son aquellos que sucedieron durante el transcurso del desempeño del cargo.

El patrimonio inicial puede estar constituido por un conjunto de bienes, derechos y obligaciones, los cuales se representan algo similar a una foto al momento de la medición, es decir, la fecha de ingreso del funcionario.

Sin embargo, las causas originantes de dicho patrimonio seguramente tienen su raíz en hechos económicos previos, ya sea en períodos cercanos o incluso distantes de la fecha definida como de inicio a los efectos de la causa.

Para comenzar consistentemente con el análisis patrimonial es necesario determinar la verdadera existencia de los activos y pasivos declarados por el funcionario en su primera declaración. No basta con que afirme poseer un determinado

conjunto de bienes, es preciso corroborar que ello es cierto.

En algunos casos los medios para certificar la existencia de actividades previas al ingreso como funcionario público pueden resultar sencillos, siempre considerando la necesidad de recurrir a fuentes de información que nos puedan satisfacer mediante la entrega de los datos correspondientes.

Por ejemplo, la existencia de un inmueble, una participación en el capital de una sociedad, un crédito contra terceros o una deuda, tienen necesariamente que haber nacido como consecuencia de operaciones realizadas previamente. En estos casos, la existencia de comprobantes de las transacciones, o de informes de los Registros de la Propiedad o de los terceros, podrán brindar algún grado de certeza sobre su existencia.

Simultáneamente, el patrimonio de una persona suele contener saldos correspondientes a valores en moneda mantenidos en forma de dinero líquido, ya sea en moneda nacional y/o extranjera.

En tales casos, resulta muchas veces imposible establecer con cierto grado de probabilidad de acierto, que los importes incluidos por los funcionarios en las declaraciones juradas, responden a los montos que mantenían en términos reales dentro de su patrimonio.

No ha sido poco común que al momento de ingresar a la función pública, el funcionario mostrara en su declaración importes de tenencia de efectivo muy superiores a los reales. De esa manera, evitaba tener que exhibir como un incremento futuros ingresos ilícitos gene-

rados durante la función, ya que aducía que tales montos ya se encontraban en su patrimonio al momento del ingreso. Esta situación se encuentra restringida en la actualidad a aquellas personas que no presenten declaraciones juradas impositivas, ya que las que tienen la obligación de efectuar tales presentaciones deben atenerse a lo incluido en ellas. A la fecha, la mayoría de los ciudadanos deben realizar presentaciones, bien porque se encuentran inscriptos en los impuestos respectivos, bien porque exceden los mínimos establecidos para quienes reciben ingresos como asalariados y se requiere de ellos una declaración jurada informativa. De tal modo, el universo de quienes pueden realizar una maniobra como la descripta se ha reducido notablemente.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo expresado, se debe entender que resulta sumamente necesario realizar un análisis profundo del patrimonio inicial. En realidad, una condición que debería agregarse a la existencia de las declaraciones juradas, es que quien está ingresando como funcionario público, no sólo presente el detalle del patrimonio al inicio, sino que también lo justifique con documentación. En el caso de tener dinero en efectivo debería convertirlo en un depósito bancario para establecer su materialidad. De este modo se descartarían circunstancias que sólo tienen a engañar a los terceros.

Como por el momento no existe tal procedimiento, sólo resta intentar localizar las fuentes generadoras de los saldos declarados como patrimonio al inicio. En tal sentido podrán recabarse todos los

elementos de juicio que puedan aportar algún grado de verosimilitud a las cifras, sin perjuicio de que es necesario resaltar que resulta casi imposible a través de la investigación obtener datos incuestionables y certeros. Se tratará en casi todos los casos de aspectos circunstanciales cuyo grado de seguridad dependerá de la coherencia que guarden entre ellos y con relación a los montos que se pretenden respaldar.

Por ejemplo, la venta de una propiedad o el retiro de dinero por el vencimiento de un plazo fijo, en fecha cercana al inicio de la función pública del investigado. Si bien que se haya generado el ingreso proveniente de tales operaciones, no asegura que la cifra haya quedado en manos del funcionario en un momento posterior, si a ello se agrega que el mismo ha incluido en el importe en su declaración inicial, existe una alta probabilidad de que se trate de los hechos generadores del patrimonio manifestado.

No resulta admisible, en términos de corroboración pericial, el intento de justificar el patrimonio al inicio con supuestos ahorros acontecidos a lo largo de los años, herencias por las cuales no ha existido un juicio sucesorio que las declare, premios por el juego clandestino o no, u otras fuentes productoras de ingresos, pero que no cuentan con documentación ni informes que las respalden.

Que una persona haya supuestamente ahorrado a lo largo de su vida no deriva en la directa conclusión de que debe contar con cierto volumen de patrimonio a un momento en particular, por ejemplo cuando se incorpora a la administración como funcionario. Muchas personas ca-

recen de patrimonio en alguna ocasión de la vida, a pesar de que hayan tenido ingresos durante años, y aún cuando hayan sido propietarios de un patrimonio significativo en el pasado.

b) Flujo de fondos

Existen algunas dificultades con respecto a la verosimilitud los comprobantes identificatorios de los movimientos que implican flujos de fondos.

Habría que separar aquellos movimientos que se realizan mediante la entrega de cheques o la realización de transferencias bancarias, o sea los movimientos bancarizados, de los que llevan a cabo en efectivo. Estos últimos, cuando lo hacen, dejan rastros muy tenues, y en muchas ocasiones no se cuenta con antecedentes que permitan acreditar su utilización. Si bien en la actualidad las operaciones en efectivo por montos importantes se emplean cada vez menos en el plano comercial lícito, e incluso resulta difícil encontrarlas por montos significativos en las actividades personales, no dejan de ser un punto ciego dentro del esquema de movimientos de fondos. Como mínimo, desde el punto de vista contable estas transacciones resultan demostrativas de un bajo control operativo, lo que puede relacionarse con la existencia de maniobras que se intentan disimular o encubrir.

En aquellos casos en que las operaciones se bancarizan las posibilidades de seguimiento se acrecientan, aunque para ello hay que tener en cuenta diversas acciones. Es necesario obtener de las entidades financieras toda la información relevante sobre los ingresos y egresos en las cuentas bancarias. No alcanza con con-

tar con los extractos que exponen los movimientos, ya que a través de ellos no es posible establecer quienes son los participantes de las transacciones ni las causas que las generaron.

Si bien suele hacerse especial hincapié en los saldos de las cuentas bancarias, una tarea imprescindible es la de establecer la razonabilidad de los movimientos efectuados. Por ejemplo, se han presentado casos donde el saldo de la cuenta bancaria permaneció en cero durante los cierres de varios años, de modo tal que a través de la misma no se observaba ningún crecimiento patrimonial. Sin embargo, el análisis de los movimientos permitió advertir que pocos días antes del final de cada año aparecía una operación retirando casi la totalidad del saldo de la cuenta, importe que luego era depositado nuevamente a principios del ejercicio siguiente. De tal modo se escondía un patrimonio real y concreto en pesos, que debía ser declarado como tenencias de efectivo, lo que no se hacía. Un ardid semejante se observó en otro caso, pero mediante la constitución de depósitos a plazo fijo cancelados y vueltos a colocar después para saltar el cierre de ejercicio.

Asimismo, los movimientos que figuran en el extracto bancario pueden ser señal de ingresos y/o egresos carentes de justificación y que por lo tanto no deben formar parte de la evolución pericial del patrimonio.

c) Ingresos por salarios y otros trabajos independientes

Una de las fuentes principales de ingresos de los funcionarios suelen ser los de carácter salarial.

En este caso parece sencillo e indiscutible el hecho de que se debe contar con los correspondientes recibos emitidos por los respectivos empleadores. Es muy común que los datos se obtengan a partir de una prueba informativa mediante la cual el magistrado solicita la remisión de un listado con el detalle de los sueldos percibidos. Sin embargo, si el pedido no es realizado adecuadamente es muy posible que la respuesta contenga exclusivamente el monto del sueldo bruto liquidado, cuando lo importante sería contar con el sueldo neto abonado. También es necesario conocer en qué momento se abonaron los sueldos, ya que deben ser incluidos en alguno de los períodos en particular.

Por otra parte, conocer exclusivamente el sueldo neto liquidado no es suficiente, ya que dentro del monto abonado por el empleador pueden existir ítems que no corresponden a gastos atribuibles al funcionario, tales como cancelaciones parciales o totales de préstamos. Para saberlo es necesario contar con los datos discriminados, tal cual se detallan en los recibos de sueldos. Por tal razón, es necesario que cuando sean requeridos los datos al empleador se haga especial referencia a que la respuesta contenga los importes discriminados por ítem, partiendo del cada uno de los conceptos que suman y cada uno de los que restan para llegar al monto neto a pagar. Para tal fin, nada mejor que solicitar específicamente las copias de los recibos de pago de sueldos, ya que de ellos surgirá la información con el detalle preciso.

Con respecto a los ingresos en forma independiente, una posibilidad consiste en

recurrir a las informaciones que puede brindar la AFIP si se trata de un contribuyente inscripto en el Impuesto a las Ganancias. En caso de pertenecer a la categoría de Monotributista es posible solicitar los comprobantes de facturación, mientras que si se trata de un contribuyente que debe confeccionar facturas electrónicas, la información se puede solicitar también a la AFIP. Adicionalmente será de interés contar con los registros “IVA VENTAS” cuando la actividad realizada por el investigado no monotributista se encuentre alcanzada por dicho impuesto. El conjunto de los elementos recolectados permitirá corroborar con la mayor aproximación posible el ingreso del funcionario. Sin embargo, queda aún un tema por dilucidar, el que implica establecer si las operaciones que resultan de la documentación e información compulsada corresponden a transacciones posibles, reales o comprobables. Queda claro que la incorporación de facturación por actividades independientes podría ser un camino para justificar ingresos obtenidos por otro concepto.

d) Préstamos provenientes de personas humanas o jurídicas

Es habitual, tanto en los casos de delitos de Enriquecimiento Ilícito, como en el plano administrativo, las personas se vean en la necesidad de encubrir salidas de fondos para las cuales no cuentan con patrimonio suficiente que permita llevarlas a cabo. En tales circunstancias se hace necesario demostrar un ingreso, con fecha anterior a la aplicación de los fondos, mediante el cual se cubra la cifra que luego debe ser utiliza-

da.

El hecho puede ser verdadero o un simple maquillaje. En cualquier caso, es preciso requerir toda la documentación relacionada con el préstamo o mutuo. En particular, quién ha sido la contraparte de la empresa, la fecha y las condiciones pactadas. También es preciso conocer previamente si fue razonablemente instrumentado o no, es decir, si existe un contrato por escrito y si el mismo es original, se encuentra sellado y/o certificado públicamente, o se trata de una copia sencilla. En este último caso su valor será sustancialmente menor ya que no se podrá corroborar la fecha en que fue confeccionado.

Simultáneamente, se deberán recabar datos relacionados con quienes actúan en el rol de prestamistas, ya que es necesario establecer que tales personas o empresas poseen la capacidad económica para llevar a cabo las operaciones supuestamente realizadas. Para ello se solicitarán sus declaraciones juradas impositivas, tanto las que corresponden al Impuesto a las Ganancias como las que se presentan en el caso del Impuesto a los Bienes Personales.

Cuando las declaraciones impositivas no han sido presentadas, o cuando las mismas no contemplan la existencia de créditos por los importes a que hace referencia el funcionario involucrado, deben entenderse como más improbable que las operaciones se hayan realizado efectivamente.

Un hecho que se repite en forma habitual es que el funcionario manifieste que no cuenta con documentación debido a

que los préstamos provienen de familiares directos. Si bien ello puede ser posible en términos prácticos, requiere del mismo tipo de probanza que los casos anteriores. El funcionario público, por el rol que desempeña, conoce perfectamente que debe transparentar las operaciones que realiza y ello incluye la confección y archivo de la documentación que respalda los movimientos económicos y financieros que realiza. No puede tratarse de una sorpresa que sobreviene el día que le solicitan justificar su patrimonio.

En síntesis, si los préstamos no cuentan con un contrato que los avale, identifique y detalle los hechos, si no puede establecerse fehacientemente la fecha en que se habría concretado el préstamo, y/o si los movimientos de fondos fueron realizados sin pasar por entidades bancarias, la calidad de la información disminuirá sensiblemente, al punto de considerar que resulta remota la posibilidad de que las operaciones que se encuentran en estas condiciones hayan ocurrido en la realidad.

e) Declaraciones del denunciado en el marco de blanqueos

Resulta bastante común en nuestro país que diversas circunstancias macroeconómicas tiendan a justificar la realización periódica de procesos de legalización de dinero que no fue declarado impositivamente. Los repetidos blanqueos que han sido instrumentados por el Estado han tenido diferentes formas y condiciones, pero en definitiva todos tienden a un fin similar, es decir, hacer aparecer fondos que se encontraban ocultos.

La cuestión en tal caso es dilucidar si tales fondos corresponden a ingresos ob-

tenidos por medios lícitos, aunque no declarados fiscalmente, o a través de actos ilícitos como pueden ser sobornos, defraudaciones al Estado, o diversas formas de corrupción.

Hay que tener en cuenta que en algunos casos los funcionarios públicos han podido ingresar a estos programas de regularización, mientras que en los últimos tiempos tal posibilidad no ha sido incluida en las leyes que dictaron los respectivos de blanqueos. Sin embargo, ello no obsta a que quien se incluya en el blanqueo resulte ser otra persona, que para el caso actúa como si se tratara de un testafarro. Una vez blanqueado un cierto patrimonio, este testafarro estará en condiciones de financiar al funcionario para que éste último justifique sus erogaciones. De tal modo, la realidad es que el blanqueo corresponde al funcionario y no al tercero que lo presentó ante las autoridades.

En cualquier caso, la simple declaración extemporánea de fondos o bienes no incluidos en las declaraciones juradas de determinados ejercicios, es una manifestación unilateral que carece en si misma de una comprobación acerca de su verosimilitud. Los blanqueos constituyen herramientas tendientes a recomponer situaciones de carácter fiscal, cuyos efectos se agotan en esa instancia. Por lo tanto, los importes surgidos como consecuencia de procesos de blanqueo no pueden ser considerados en los flujos de fondos donde se intenten justificar los montos erogados por el funcionario cuestionado.

Para que las cifras blanqueadas pudieran ser motivo de análisis en pos de

una alternativa de incorporación a los ingresos justificatorios, se requeriría que el funcionario tuviera la capacidad de aportar elementos que permitan considerar la existencia de actividades lícitas, o bien ilícitas pero ajenas a su función pública, que resultan ser el probable origen de los montos agregados al patrimonio. Entiendo que actividades ilícitas declarables podrían ser por ejemplo la ejecución de actividades profesionales comerciales incompatibles con la carga horaria de su actividad pública, o la realización de trabajos para terceros en violación de restricciones propias de su función, en ambos casos obviamente tratándose de hechos llevados a cabo violando las normas vigentes.

De no existir medios que permitan comprobar, o al menos deducir con un alto grado de probabilidad que los fondos blanqueados han sido generados a partir de una actividad específica, el Perito Contador no tendrá ninguna chance de considerarlos dentro del flujo de fondos positivos. Ello debido a que el profesional que realiza el peritaje debe circunscribirse a los elementos que resultan probados documentalmente, o bien a aquellos sobre los cuales aprecia un grado significativo de verosimilitud. En este último caso realizando todas las consideraciones que estime convenientes para que el magistrado pueda ponderar la razonabilidad del tratamiento dado al tema en el informe pericial.

Aceptar la inclusión de los importes blanqueados tan cual son presentados por el funcionario o persona interpuesta, implica desestimar casi por completo la idea de perseguir el delito de enriqueci-

miento ilícito, ya que mediante tal procedimiento sería posible explicar cualquier tipo de operación que haya sido realizada, inicialmente, sin fondos genuinos.

f) Participaciones en Sociedades Comerciales

Son muchas las ocasiones en que el patrimonio de los funcionarios se limita a operaciones realizadas en forma personal e individual. Sin embargo, en algunos casos participan como socios de entidades jurídicas, a través de las cuales llevan a cabo algunas o muchas de sus operaciones económicas y movimientos de fondos.

En este caso, se agrega a los elementos que normalmente deben ser recolectados durante la investigación, aquellos que son necesarios para reconocer los movimientos que fueron efectuados por la sociedad. En un artículo anterior ya me referido a algunas de las circunstancias relacionadas con ese tema y a la necesidad de los libros contables de la entidad para seguir el rumbo, la fecha y el monto de las operaciones.

En esta ocasión quisiera agregar que es común creer que la presencia de entidades societarias implica la necesidad de determinación de los aportes y retiros que por todo concepto hayan efectuado los funcionarios involucrados en ellas y que una vez obtenido tal conocimiento la tarea se encuentra terminada desde el punto de vista pericial.

Sin embargo, es preciso señalar que si bien la labor descrita en el párrafo resulta imprescindible y debe ser por lo tanto realizada, no es menos cierto que

se hace necesario comprobar que el ente se encontraba en condiciones económicas y/o financieras de realizar los movimientos que dice haber concretado.

Vale decir, que si ha efectuado un préstamo al funcionario socio, tenía que tener disponible el monto del mismo, y no sólo ello, sino que debió haber realizado operaciones que le permitieran contar con la cifra en cuestión.

En algunos casos puede resultar factible realizar controles mediante indicadores para conocer la existencia de variaciones significativas en las cifras contables, las que deban ser luego examinadas con mayor detalle. En otros casos, deberá recurrirse a la observación de la razonabilidad de la fuente de los ingresos generados y la forma en que los mismos fueron instrumentados, ello con el propósito de otorgar mayor o menor grado de credibilidad al contenido de la contabilidad.

La sociedad también pudo haber solicitado préstamos para luego derivarlos al funcionario socio, y en tal caso estamos frente a la misma problemática expuesta en el punto d).

g) Existencia de bienes a nombre de terceros

Uno de los puntos más complejos para la determinación del universo patrimonial real y no formal de un funcionario, consiste en conocer quiénes, además del funcionario, usufructúan de los ingresos del mismo.

En primera instancia se puede pensar en los familiares más directos como conyugues, hijos, hermanos y/o padres. Sin embargo, es común que ese conjunto se expanda hacia otras personas entre las

que se pueden citar empleados, amigos o sociedades fantasma o de mera cobertura. Si bien siempre resulta compleja la demostración de la relación entre los bienes de estas otras personas y los ingresos del funcionario investigado, en el caso del segundo grupos, por la menor relación que se plantea, la prueba es aún más compleja.

En estos casos debería identificarse a los testaferros o presuntos testaferros durante el proceso de investigación con el propósito de que el patrimonio sea luego motivo de peritaje en una etapa posterior. Sin embargo es común que no se llegue a establecer una relación de encubrimiento patrimonial en forma previa a la solicitud del encargo pericial. En este caso, puede acontecer que de la compulsas que realice el perito surjan elementos que permitan presumir una vinculación entre el funcionario y una tercera persona. En ese caso, será necesario reencauzar el procedimiento de investigación antes de continuar con el peritaje, ya que éste debería ser de carácter abarcativo y por lo tanto incluir a todos los involucrados.

Lo que el experto contable puede localizar durante su actuación consiste en operaciones por montos significativos entre partes muy relacionadas, especialmente con personas que no parecen tener el perfil comercial o patrimonial suficiente para participar de ellas. Por ejemplo la compra de bienes por parte de hijos que carecen de empleo y patrimonio. También la existencia de operaciones llevadas a cabo por empleados de menor rango, sin capacidad para concretarlas y que dan lugar a la presencia de bienes

que son utilizados por el funcionario. En algunas ocasiones ello puede ser referido por testigos, mientras que en otros se puede constatar por ejemplo a partir del conocimiento de la emisión de tarjetas azules a favor del funcionario o su familia para conducir un vehículo. Otra consideración puede partir del análisis de la identificación e investigación de la capacidad económica de los socios de las entidades que adquieren bienes que luego son alquilados y utilizados por el funcionario. Por ejemplo inmuebles de alto valor que se encuentran a nombre de sociedades que carecen de antecedentes para haber podido realizar las operaciones.

IX. Aptitud de algunos hechos y elementos a considerar

Algunos aspectos relacionados con la documentación que debe ser recolectada para la realización de los peritajes contables suele ser motivo de preconceptos que no se verifican desde el punto de vista técnico. Suelen creerse que ciertos elementos producen determinados datos, cuando ello no es absolutamente cierto, o totalmente falso. El problema es que a partir de tal premisa la investigación se dirige a recolectar informaciones que presume importantes y en las cuales basa sus principales expectativas, las cuales luego se ven totalmente frustradas a la hora de trabajar el material en un proceso pericial. Sólo la correcta identificación de las fuentes genuinas de información, o el conocimiento de las limitaciones de las que se han podido recolectar, permiten encauzar ordenadamente la labor pericial, y consecuentemente la investigación.

Vemos a continuación, a título de ejemplo, algunos casos donde se pueden apreciar situaciones como las enunciadas.

a) Período sujeto a investigación

Un dato que debe quedar claramente establecido en el requerimiento pericial es el período por el cual se solicita la investigación sobre la evolución patrimonial, económica y financiera. Debería en principio tratarse del tramo comprendido entre el ingreso a la función pública y el momento en que se desarrolla la investigación, o bien hasta dos años posteriores al egreso del funcionario del cargo público. No debería dejar de evaluarse que pueden existir períodos en que tuvo a su cargo funciones de baja responsabilidad y escaso riesgo de corrupción. En tal circunstancia es posible que dichos períodos no debieran formar parte del peritaje, lo que no implica que deban excluirse del período de investigación. Se presentan otras situaciones donde ya existe una estimación previa de cuáles son los ejercicios en los que pudieron haber ocurrido los hechos que motivan el análisis patrimonial. En los casos detallados resultaría más eficiente que el magistrado acote el período de investigación, evitando así realizar el estudio sobre años en los que a priori se sabe que no aportarán conocimientos útiles a través del peritaje.

Aún considerando lo expresado en el párrafo anterior, lo habitual es que el alcance temporal del peritaje incluya un cierto número de ejercicios económicos que respondan al tiempo en que el funcionario desarrolló su actividad en el Estado. En todos los casos, debería tenerse cuidado y tratar de evitar la inclu-

sión de grandes períodos. Si el funcionario ingresó a la Administración Pública 20 años atrás, resultará en la mayoría de los casos muy poco útil remontarse a la fecha de inicio para comenzar el análisis. Los períodos muy antiguos se ven afectados por alteraciones difíciles de medir en valor, como por ejemplo las acontecidas debido a los siguientes efectos:

1. La existencia de blanqueos y/o regularizaciones.
2. Los cambios en el signo monetario.
3. Los períodos de alta inflación y de distorsión de precios.
4. La escasez de elementos documentales probatorios.
5. La dificultad para establecer valores de mercado de épocas pasadas.
6. La posibilidad de realizar diagnósticos distorsionados por las alteraciones en las condiciones actuales con respecto a las que reinaban en el momento en que se realizaron las operaciones.

Téngase en cuenta que solicitar el análisis de períodos que no contribuyen al conocimiento de la verdad sobre los hechos que le son imputados al funcionario, no hace más que retardar y encarecer el proceso, con todas las consecuencias que ello acarrea.

b) Declaraciones Juradas impositivas

Las declaraciones juradas fiscales son informaciones que surgen como consecuencia de presentaciones realizadas por

el mismo funcionario que está siendo investigado. Están confeccionadas y presentadas en forma unipersonal y unilateral. No tienen intervenciones de terceros ni de algún ente público.

En un reportaje al importante político Chileno José Antonio Viera-Gallo, ex Ministro Secretario General de la Presidencia de Michelle Bachelet, ante la pregunta de cuáles son los cambios concretos que debería haber respecto de la lucha contra la corrupción, éste respondía lo siguiente: *«Que uno pueda llegar a conocer cuál es el patrimonio real del ciudadano que es autoridad. Eso es muy importante, porque conocida la declaración inicial y conocida la declaración final, si no hay otro nivel de ingresos y hubiera un aumento espectacular del patrimonio que no tiene una justificación, se puede configurar el delito de enriquecimiento ilícito, algo que fue introducido en el Código Penal durante el gobierno del Presidente Ricardo Lagos»*. Y cuando se le preguntaba si esa figura penal se utilizaba en ese momento, respondía *«No se utiliza, entre otras razones, porque no tenemos declaraciones de patrimonio suficientemente completas»*.

Tal es la importancia que a todo nivel se le otorga a las declaraciones juradas patrimoniales integrales.

Por otra parte, la mayoría de los conceptos e importes incluidos en dichas declaraciones necesitan ser analizados mediante otros medios de comprobación. Los saldos bancarios, los inmuebles, los automotores, los ingresos y los gastos, requieren de informaciones que deben ser recabadas de terceros, públicos o privados. Es así que al apreciar el contenido

de las declaraciones impositivas suelen resultar de mayor interés algunos datos en particular. Por ejemplo, brindan un aporte significativo, debido a que resulta muy dificultosa su probanza por otro medio:

1. Conocer las cifras atribuidas a la tenencia de dinero en efectivo
2. Conocer las cifras atribuidas a la tenencia de billetes en moneda extranjera

No habiendo estado presente en el momento al que refiere la declaración jurada, como le sucede al profesional en el caso de una actividad pericial contable, la posible existencia de fondos a una fecha precedente no resulta comprobable con certeza. Si bien no puede afirmarse a priori que las cifras de una declaración jurada sean las correctas debido a lo que ya se explicó en cuanto a que surgen de una presentación unilateral del investigado, representan una base de conocimiento para el perito la cual puede ser utilizada si no existen otras formas de confirmación.

Muchas otras cifras incluidas en las declaraciones juradas de los funcionarios pueden tener menos importancia probatoria, ya que su efectiva existencia, y el importe que debe asignársele, se pueden obtener con mayor seguridad de otra documentación, por ejemplo facturas, contratos, escrituras o informes de terceros.

Por último, un valor adicional de la existencia de las declaraciones juradas presentadas ante el órgano oficial encargado de su recepción, consiste en que permiten su comparación contra similares declaraciones realizadas en función de la

ley de Ética Pública. De la comparación entre ambas exteriorizaciones es posible llegar a establecer omisiones y/o desviaciones en cuanto a los bienes y deudas, las fechas a que corresponden los movimientos, y/o los valores de cada partida.

c) Declaraciones Juradas Patrimoniales
Las declaraciones juradas patrimoniales que se presentan con motivo de la Ley de Ética Pública, poseen en primer lugar las mismas limitaciones enunciadas para las declaraciones juradas impositivas. Su mera existencia posee muy poco valor a los efectos periciales.

Adicionalmente habría que considerar que las declaraciones juradas patrimoniales el detalle informativo a incluir suele ser de menor calidad que el que se presenta ante la AFIP, y que en cuanto a los valores informados de los bienes incluidos, tienden a basarse en valores actuales en lugar de considerar los valores de adquisición que generaron la salida de fondos. De tal modo, no resulta de utilidad para la confección del flujo de fondos de cada uno de los involucrados. Si bien este ha sido un problema tradicional, siendo que en la actualidad las declaraciones patrimoniales tienden a asemejarse a las impositivas de acuerdo a las características impuestas desde los distintos poderes del Estado, deberían comenzar a resultar cada vez más homogéneas entre sí.

Debe quedar bien establecido que desde el punto de vista jurídico se considera que la incorrecta confección de las declaraciones juradas patrimoniales constituye un delito en sí mismo, (Art.268 (3) del Código Penal). Por lo tanto, tales declaraciones pueden ser analizadas

con el fin de probar tal circunstancia, tanto como con el objetivo de establecer alguno de los valores a incluir en el flujo de fondos del período investigado.

Sin embargo, el delito enunciado sólo se configura en el caso en que las mencionadas declaraciones fueran omitidas o los datos en ellas incluidos falseados, como consecuencia de una acción maliciosa por parte del funcionario. Tal circunstancia obviamente escapa a la posibilidad de probanza a través de un peritaje contable. Las razones técnicas o psicológicas por las cuales una persona ha tomado cierta decisión y no otra no puede ser establecida mediante la mera observación del resultado, es decir, la falta de presentación o la existencia de datos diferentes a los que debieron ser informados. El experto contable sólo está en condiciones de exponer los hechos tal cual surgen de las compulsas que haya efectuado, siendo luego el magistrado quién deberá evaluar el grado de responsabilidad, definiendo si entiende que se trató de desconocimiento, impericia, error o una conducta maliciosa.

d) Registros contables Cuando se enfrenta el caso de personas que poseen participaciones económicas en sociedades, sean éstas en carácter de socios, directivos, acreedores o deudores, es necesario contar con los registros y la documentación contable y societaria de las entidades. Para poder establecer ingresos y/o egresos personales derivados de tal participación se necesita contar al menos con las anotaciones contables que acrediten los movimientos financieros involucrados. Para ello se necesita contar con registros tales como el li-

bro Diario, los Subdiarios de Compras y/o de Ventas, el Libro Caja, el libro de Inventario y Balances, y/o los medios electrónicos que los reemplacen. De existir otros registros disponibles también sería útil considerarlos. Además de los registros, y según las particularidades de cada caso, puede ser preciso acceder a la documentación de respaldo de las operaciones incluidas en los mismos.

No se trata de una auditoría financiera sobre los estados contables de la entidad, ni de una inspección impositiva que analice la supuesta veracidad de las operaciones comerciales de la firma. Sin embargo, es preciso verificar la congruencia general de las cifras y los detalles precisos de algunas de las operaciones. Los datos sustanciales que se requieren para confeccionar el flujo de fondos abarcan a los intercambios financieros de cualquier orden generados entre el ente y las personas investigadas.

En muchos casos, los magistrados presumen que el mero aporte de algún registro o documentación contable en particular puede dar respuesta absoluta a los interrogantes planteados en la causa. Sin embargo, la existencia de registros contables conteniendo anotaciones globales que no permiten la identificación individualizada de los detalles de cada movimiento constituye un obstáculo, y en la mayoría de los casos impide, obtener los datos necesarios para la realización del peritaje. Justamente cuando se trata de entidades que intentan esconder las operaciones que realizan, existen menores posibilidades de encontrar los datos necesarios a través de sus libros o registros contables.

e) Extractos de las cuentas en entidades bancarias

Uno de los casos se presenta con los listados solicitados a las entidades bancarias con relación a los movimientos de las cuentas corrientes y cajas de ahorro.

Resulta habitual que en casi todos los procesos una de las primeras actuaciones consista en recolectar información bancaria en formato de extractos o resúmenes de cuenta de los denunciados o investigados en las causas. Es así que se reciben cantidades de hojas, a veces cientos o miles.

Se trata de una información importante, diríamos imprescindible, pero que sin embargo no posee el alcance informativo que resulta necesario para el trabajo pericial contable.

En efecto, la presencia de resúmenes de las cuentas bancarias permite:

1 - Advertir montos globales de ingresos y egresos por período.

2 - Cruzar los datos de dichos resúmenes con los de otras fuentes documentales e informativas, pero sólo si se poseen tales fuentes. Las comprobaciones se pueden realizar por ejemplo con los depósitos por cobranzas de facturas de venta o ingreso de préstamos, o bien salidas de las cuentas por pagos de salarios, facturas de compra o cancelación de préstamos. Además se puede corroborar información sobre ingresos y egresos por transferencias entre cuentas del mismo funcionario o con terceros, pero sólo a partir de que la entidad financiera brinde dichos datos en forma adicional a los extractos de las cuentas.

Es decir que dichos resúmenes de cuen-

ta no tienen capacidad de brindar datos sustanciales para el trabajo pericial, como por ejemplo:

1 - Conocer quiénes fueron los originantes de los depósitos, de las transferencias recibidas y de los cheques cobrados.

2 - Conocer quiénes fueron los beneficiarios de las extracciones, de las transferencias efectuadas y de los cheques emitidos.

3 - Conocer los motivos que generaron cada uno de los respectivos débitos y créditos a las cuentas bancarias.

De modo tal que los referidos resúmenes bancarios poseen un valor limitado si se los trata en forma independiente y aislada, y requieren necesariamente de la complementación con otros elementos documentales para obtener los datos básicos que deben utilizarse para la realización de la actividad pericial.

f) Información de los Registros de la Propiedad Inmueble

Es común que se solicite a los Registros de la Propiedad el detalle de inmuebles que se encuentran anotados a favor de los imputados o denunciados en la causa. Tal circunstancia resulta compleja debido a que no existe un registro nacional, sino que debe realizarse una solicitud a cada uno de los registros provinciales. En algunas provincias hay que recurrir a registros de las localidades específicas.

Con respecto a este tema, es común la creencia de que tal información puede permitir conocer la situación que se pretende analizar. Sin embargo, deben considerarse algunos aspectos que limitan,

cuando no impiden totalmente, contar con los datos necesarios para la labor pericial. Por ejemplo:

1 - Los registros de la propiedad informan en muchas ocasiones exclusivamente sobre las unidades que posee el investigado al momento de la solicitud de información, cuando resulta preciso conocer la historia completa de los sucesos acontecidos durante el período a analizar. La solicitud a efectuar por el magistrado debe explicitar que se solicitan todos los movimientos de un período, y no sólo el estado a una fecha en particular.

2 - Los informes de algunos de los registros de la propiedad contienen datos sobre las unidades, pero no sobre el valor de las operaciones realizadas. El valor por el que se realizaron las transacciones es imprescindible para realizar el cálculo del flujo de fondos, y por lo tanto imprescindible en el proceso pericial.

En todos los casos es preciso contar con las escrituras de compra-venta de cada uno de los inmuebles detallados en los informes de los registros de la propiedad. A través de las escrituras resulta posible conocer un conjunto de datos que no forman parte de los que incluyen los informes de los registros públicos. Entre ellos, los datos precisos de los compradores, vendedores y apoderados, la existencia de boletos de compra-venta, las condiciones de pago, la moneda en que fue realizada la operación y su conversión a pesos cuando corresponde, entre otros.

g) Valor de bienes muebles e inmuebles
Es preciso discriminar claramente el va-

lor económico de los bienes del precio que figura en la documentación de respaldo, sean facturas y/o escrituras. También es preciso distinguir estos montos del denominado valor fiscal.

El valor es un concepto que corresponde a un conjunto de circunstancias relacionadas con lo que teóricamente debería ser el monto razonable para realizar una transacción o intercambio.

En algunos casos se lo denomina “valor de mercado”, el cuál no surge en forma directa y nítida de documento alguno. La posibilidad de determinar este valor depende de contar con el conocimiento de diversos aspectos personales, comerciales y técnicos. En tal sentido es interesante señalar, entre otras, las siguientes:

1 - Si existe un mercado de compra y venta del producto de que se trate, y si el mismo es de carácter público y transparente.

2 - Las condiciones en que opera dicho mercado.

3 - La situación coyuntural del mercado al momento de la realización de las operaciones.

4 - Las necesidades de los oferentes y de los demandantes, es decir de los vendedores y de los compradores (financieras, comerciales, operativas, personales, familiares, etc.).

5 - Las condiciones particulares del bien (estado, antigüedad, ubicación, deudas relacionadas, entorno).

De la misma forma, y con similares condiciones debería contemplarse la posible determinación del valor de un servicio

adquirido y/o vendido. La realización de una tarea de determinación de valores de mercado no es incumbencia de los contadores públicos, sino de profesionales tasadores, excepto en el caso de mercados con cotización que permiten contar con un valor de conocimiento público. En cuanto al precio que surge de la lectura de la documentación, como hemos manifestado, facturas y/o escrituras, debe señalarse que puede encontrarse distorsionado por razones de conveniencia de algunas o de todas las partes involucradas en el proceso de compraventa. Si bien a priori el valor que se obtiene de dichos documentos es el más comprobable y respaldado al contar con un comprobante que lo avala, cuando nos encontramos en la búsqueda de la verdad material de los hechos puede disminuir notoriamente su significación. No existiendo otros elementos de juicio deberá ser considerado para la elaboración del flujo de fondos, pero resultaría conveniente en la mayoría de los casos probar su razonabilidad contrastándolo con una tasación profesional.

Por último, la valuación fiscal de los inmuebles suele resultar muy poco útil, más allá de poder ser considerada como un piso o nivel mínimo de valuación. Las valuaciones fiscales se determinan sobre la base de criterios de política fiscal, los que puede estar lejos de los valores de mercado e incluso de los precios que aparecen en la documentación de las transacciones. No suelen tener importancia para estimar un valor de mercado, y tampoco sirven para utilizarlas en la producción de un flujo de fondos ya que no corresponden a conceptos efecti-

vamente erogados o recibidos.

El trabajo del profesional contable

X. El desarrollo del trabajo del Contador Público

A partir de la idea de patrimonio y de la concepción de importancia sustancial como elemento determinante para el estudio de los elementos que componen el delito de enriquecimiento ilícito, entiendo que podemos considerar claramente dos etapas perfectamente diferenciadas. Aún cuando tal sectorización resulte como consecuencia solo de aspectos formales de la división de tareas, responsabilidades y capacidades jurídicas, y no de aspectos técnicos profesionales. Estos últimos posiblemente resultarían más complejos de dividir artificialmente ya que se encuentran íntimamente relacionados en el campo real.

Por lo tanto, en primer término, estamos frente a una clasificación compuesta por dos etapas de labor.

1. Etapa de la investigación
2. Etapa del peritaje

No olvido aquí que existe una tercera etapa que consiste en la evaluación del resultado de los dos pasos descriptos, pero entiendo que no corresponde al proceso que puede denominarse de estudio de la situación, sino a uno de evaluación crítica por parte del magistrado a partir de criterios y reglas de orden jurídico, por lo que no la incluyo en este escrito.

Cada una de las dos etapas mencionadas posee a su vez diversos pasos a concretar para su desarrollo.

Cuando me refiero a la «Etapa de investigación», resulta necesario discernir, establecer y localizar diversos conceptos y elementos que resultarán imprescindibles en el posterior estudio pericial. De tal modo, divido esta etapa en tres tramos:

- 1 - determinación del periodo a investigar.
- 2 - definición de los participes involucrados.
- 3 - recolección de documentación e información.

Por otra parte, cuando se trata de la «Etapa del peritaje», es decir, el procedimiento de formación de la prueba de acuerdo con las premisas que surgen del Código Procesal Penal, resulta posible identificar al menos cinco tramos de labor:

- 4 - determinación del patrimonio a cada momento
- 5 - discriminación de las causas de las variaciones
- 6 - verificación de la declaración del patrimonio
- 7 - desarrollo de los movimientos financieros realizados
- 8 - opinión sobre la justificación de la variación patrimonial

XI. Aspectos sustanciales a tener en cuenta en cada una de los tramos

Tramo 1:

Determinación del período a investigar

Debe prestarse mucha atención al período que convendría considerar para establecer el presunto enriquecimiento ilícito.

Agregaré aquí que los tramos muy extensos, que abarcan algunas veces décadas, no hacen más que perturbar tanto la investigación como el peritaje. Cuando se trata de probar la existencia de operaciones acaecidas hace 15 o 20 años atrás, e incluso de menor antigüedad, resulta casi siempre una tarea de imposible cumplimiento. No aparecen los documentos, entre otras razones porque han pasado los plazos legales por los cuales los comerciantes deben mantenerlos en su archivo, no están disponibles las personas que realizaron o intervinieron en las operaciones por lo cual se ha perdido la memoria de las mismas, los comprobantes que se localizan se encuentran en mal estado y resulta complejo cuando no infructuosa la posibilidad de acceder a su contenido, y si se trata de medios digitales la tecnología para poder leer la información ya no se encuentra disponible, entre otras dificultades.

También hay que destacar que existe una relación directamente proporcional entre la enorme dificultad que suele presentarse cuando se trata del estudio de períodos antiguos, con la tendencia a obtener resultados muy poco significativos para probar los hechos investigados. Basta mencionar que las enormes distorsiones provocadas en los valores monetarios por el efecto de la inflación impiden cualquier tipo de comparación

¹Osorio Chacón, Alvaro. El enriquecimiento ilícito de servidores públicos y de particulares.

entre las cifras de diferentes períodos, especialmente si se trata de ejercicios separados por varios años.

Es por todo ello que el magistrado debería establecer de la forma más ajustada posible cuales son los ejercicios económicos que deben ser analizados, evitando un despliegue técnico por parte de los expertos que no habrá de aportar información de calidad para posteriores determinaciones jurídicas en la causa.

En muchos casos el crecimiento patrimonial significativo y/o desproporcionado se ha generado en un único ejercicio, como por ejemplo, cuando la principal operación cuestionada es la adquisición de un inmueble, por lo cual nada aporta el estudio de los hechos correspondientes a los ejercicios posteriores. Al respecto Alvaro Osorio Chacón¹ afirma, «existen circunstancias ordinariamente reveladoras de enriquecimiento ilícito, como la repentina adquisición de vehículos u otros bienes costosos, de viviendas lujosas y, en general, la realización de gastos desmedidos y el intempestivo cambio del “tren de vida”, por parte de personas que ordinariamente no podían hacer elevadas erogaciones con sus limitados ingresos».

Tramo 2:

Definición de los partícipes involucrados

Un punto muy importante es el de los intermediarios, prestanombres o testafierros que actúan con el propósito de disimular las operaciones que deberían ser consideradas en cabeza del funciona-

Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá. 2015 (Página 88)

rio involucrado. Se trata de un procedimiento tradicional y típico que necesitan llevar a cabo quienes participan de actos de corrupción, a fin de que no se adviertan los movimientos patrimoniales que realizan, y de tal forma, evitar ser denunciados por ello.

Desde el punto de vista conceptual resulta muy sencillo definir la figura del testafarro, la cual es conocida y comprendida a nivel popular sin duda alguna. Sin embargo, mucho más compleja es la posibilidad de identificar a presuntos testafarros y probar que han actuado en tal sentido.

Para hacerlo es menester contar con el detalle de las operaciones en que pudo haber actuado, pero regularmente también con informaciones obtenidas a partir de testimonios de personas que han tenido alguna relación o conocimiento de los hechos.

En caso contrario, y tomando exclusivamente los comprobantes formales de los negocios realizados, posiblemente sólo pueda establecerse su participación, pero no su actuación como testafarro. No puedo olvidar aquí que hay casos en que la categoría de testafarro puede quedar bastante clara para el magistrado debido a la situación económica desproporcionada de quien actúa en tal función, adquiriendo bienes costosos sin haber podido manifestar con anterioridad la existencia de un patrimonio que lo permitiera. Lamentablemente no siempre los hechos permiten soluciones tan sencillas, y en muchas ocasiones la figura se mantiene lo bastante oculta como para que resulte muy escasa la probabilidad de advertirla.

Como la labor pericial, para poder llegar a una respuesta integral y adecuada debe trabajar sobre el patrimonio total consolidado de todos los integrantes de la maniobra, o por lo menos del mayor número posible de ellos, es preciso que hayan sido establecidos previamente quienes son las personas que serán objeto del estudio pericial, incluidos los supuestos testafarros.

Tramo 3:

Recolección de documentación e información

Considerando que en el campo práctico no siempre se verifica el hecho de que a la hora de realizar las tareas solicitadas al experto contable cuente con los elementos necesarios para tal fin, es preciso señalar que la previa etapa de búsqueda y aseguramiento de los documentos y de la información, es de fundamental importancia para reunir las bases suficientes para el posterior peritaje.

Como en el caso de cualquier otro estudio, no se trata de juntar «algunos papeles» que puedan parecer más o menos trascendentes, sino de ubicar aquellos que son específicamente necesarios, tanto por lo que representan como por la integridad de los mismos en relación con los hechos y las operaciones que deben ser inevitablemente consideradas.

No puede quedar esta tarea en manos del perito, ya que para su obtención en muchos casos se requiere de acciones o decisiones que solo pueden ser tomadas por el magistrado. Las idas y vueltas que supone la concreción de compulsas por parte de los expertos que luego deben ser suspendidas para realizar solicitudes

de información, y más aún cuando esta situación se reitera dentro de un mismo proceso, no hace más que retrasar las actividades y volver más complejo el estudio pericial.

Si bien la emisión de protocolos que les permitan a los magistrados contar con una guía para realizar las solicitudes apropiadas, puede ser un procedimiento interesante y productivo, no es menos significativo que aquellos cuenten con asesoramiento profesional experto en materia contable para alcanzar una sintonía fina en cuanto a la captación de lo que pueda resultar más adecuado para respaldar, demostrar y justificar los hechos que deben ser analizados. Todo ello, antes de encargar un peritaje contable.

Tramo 4:

Determinación del patrimonio a cada momento

Una vez iniciada la etapa de peritaje es preciso determinar en primer lugar la composición del patrimonio del funcionario investigado y de su grupo familiar y/o testaferros, en caso de que hubieran sido reconocidos por el magistrado.

Del texto de la norma legal parece desprenderse que debe efectuarse una comparación entre el patrimonio correspondiente a la fecha en se efectúa el análisis u otra fecha establecida por el magistrado, con el patrimonio de la persona al momento de ingresar a la función pública. Tal información resulta relevante desde el punto de vista jurídico ya que se trata de apreciar si ha existido un incremento del patrimonio en el lapso investigado, y la única forma de

hacerlo es determinando su composición en ambos extremos del período que el magistrado decida.

Aquí se nos presenta un problema al realizar la comparación mencionada, ya que se trata de mediciones estáticas. Puede ser que a través de dicha comparación no se observe ningún incremento, es decir, que el patrimonio de la persona, al momento final resulte ser igual o menor que el patrimonio con que inicio sus funciones. En tal caso no se verificaría la hipótesis principal que configura el delito, es decir, la existencia de un incremento o enriquecimiento patrimonial apreciable.

Sin embargo, tal conclusión puede resultar apresurada bajo dos puntos de vista que analizaré a continuación. Una de las miradas a considerar se relaciona con los flujos que tuvieron efecto para la construcción del patrimonio. Y en ese caso, debería considerarse la existencia de egresos destinados al consumo. Tales egresos constituyeron previos patrimonios, los cuales fueron desapareciendo hasta extinguirse al momento de la medición al final del año. Por lo tanto, no puede decirse que no existieron, y deberían ser considerados. El otro punto de vista se refiere al tipo de movimientos que generaron los ingresos y egresos que culminaron con el incremento que se advierte.

Habría que distinguir entre incremento real e incremento monetario. En el primer caso el aumento del patrimonio podría identificarse fácilmente si estuviera permanentemente compuesto por bienes de una misma naturaleza. Pero cuando el conjunto de los bienes a

cada momento corresponde a distintos tipos, como ser valores en efectivo, valores mobiliarios, muebles e inmuebles, y/o activos intangibles, la comparación entre períodos no puede realizarse mediante el cotejo físico o de unidades, y requiere necesariamente su conversión a moneda como factor de homogeneización.

En segundo lugar, aún en el caso en que como fruto de la observación de la documentación se establezca que el patrimonio a un momento dado es muy similar al anterior, no puede descartarse la existencia de un enriquecimiento, ya que dentro del nuevo patrimonio el funcionario pudo no haber incluido elementos que valorizaron alguno de los bienes. Esto sucede cuando se observa que la persona involucrada posee un inmueble a una fecha y el mismo inmueble a otra fecha posterior sin que existan modificaciones en el Registro de la Propiedad Inmueble ni en las declaraciones juradas fiscales o patrimoniales integrales. Sin embargo, es posible que en el inmueble del ejemplo se hayan realizado mejoras que alteran significativamente su valor, y que solo pueden ser detectadas mediante la observación física del bien, o informes de mayor especificidad, como pueden ser los que brindan las direcciones de catastro de los municipios.

En tercer lugar, cuando se trata de patrimonios expresados en unidades monetarias, cualquiera sea su composición en cuanto a la índole de los bienes que los componen, la comprobación de la existencia de un incremento puede resultar más compleja. Existe una mirada rasante y casi siempre errónea, que con-

siste en realizar una comparación matemática entre patrimonios de diferente época. Tal cálculo suele hacernos ver espejismos, a punto tal de creer que estamos frente a un incremento patrimonial cuando en realidad ello no ha sucedido o incluso el verdadero efecto es que se ha producido una disminución. Una comparación como la descripta, ajena a cualquier consideración técnica de mayor profundidad, sólo resulta de utilidad a los efectos periodísticos o como parte de campañas políticas, pero nada tiene que ver con la verdadera sustancia de los hechos en relación con el delito de enriquecimiento ilícito.

Es por ello que resulta imprescindible analizar las razones por las cuales se han producido los incrementos, si es que ellos parecen existir, de modo tal de despejar aquellos que corresponden a hechos verdaderos de los que son consecuencia de meros movimientos intrínsecos de los valores de los bienes. Utilizo aquí el concepto amplio de bienes, el cual incluye tanto los de carácter físico como los intangibles, los derechos y las obligaciones.

Los hechos verdaderos corresponden a incrementos motivados en inversiones efectivamente realizadas por el funcionario para la incorporación de nuevos bienes, ya sea por la simple compra directa o mediante procesos de producción o construcción, o bien para la cancelación de obligaciones.

En tanto, el segundo tipo de variaciones se origina como consecuencia del entorno, y comprende valorizaciones provenientes de razones de mercado, como por ejemplo, aumento de precios

del metro cuadrado de los inmuebles, alteraciones del tipo de cambio de la moneda extranjera o de cualquier otro bien sujeto a cotización pública. Estas variaciones no constituyen movimientos atribuibles a esfuerzos económicos efectuados por el funcionario, y no requieren justificación de su parte.

Tramo 5:

Discriminación de las causas de las variaciones

En función de la clasificación recién explicada, se hace necesario analizar la composición y evolución del valor de los bienes patrimoniales con el objeto de establecer si los mismos han surgido como consecuencia de sacrificios económicos realizados por el funcionario, o debido a circunstancias generales de la economía o de los propios bienes, o concurrentemente por una y otra razón. En decir, clasificar las alteraciones de valor entre las que se consideran reales y aquellas que sólo implicaron variaciones nominales sin efecto en la riqueza de la persona. Para que se consideren reales, será preciso obtener la documentación que respalde cada operación.

Por otra parte, un ejemplo de incremento patrimonial sin efecto en el enriquecimiento, sería el de aquel funcionario que adquirió U\$S 100.000 en el año 2001 y al día de hoy los sigue teniendo en su patrimonio. Inalterablemente. A nadie podría escapar que posee el mismo patrimonio durante los últimos 16 años. No se ha generado ningún incremento que merezca ser considerado como una causa de imputación delictiva. Sin embargo, también es lógico que cualquier persona que observe la declaración ju-

rada del funcionario podrá «apreciar» que en la correspondiente al año 2001 mencionaba un patrimonio de \$100.000 y hoy ello es mensurado en términos del tipo de cambio actual, por lo que equivale a un patrimonio de \$1.800.000. Podría decirse que el patrimonio del funcionario se incrementó 18 veces, lo que a todas luces resulta erróneo, ya que el mismo no se ha enriquecido en lo más mínimo. Sus bienes actuales son exactamente iguales a los que formaban parte de su patrimonio en el pasado.

En el mismo sentido del caso anterior, el valor de un inmueble pudo haberse alterado significativamente a lo largo del tiempo por razones de demanda, ubicación y otros conceptos, y ello motiva que se aprecie un significativo incremento del patrimonio. Dada esta situación cabría distinguir de qué tipo de incremento estamos hablando. Se debe avanzar para determinar si el incremento corresponde a un sacrificio efectuado por el funcionario, por ejemplo la realización de una mejora, o a un hecho externo. Si del análisis de la situación se puede comprobar que se trata exactamente del mismo bien original, entonces no ha existido enriquecimiento de ningún tipo. Ni siquiera un incremento lícito de la riqueza del individuo. En realidad, el valor que se declare del bien, o lo que valga en el mercado, tratándose del mismo bien, carece por completo de importancia para determinar el incremento patrimonial.

Tramo 6:

Verificación de la declaración del patrimonio

Los funcionarios públicos con cierto ni-

vel de jerarquía y/o responsabilidad en el manejo de recursos del Estado, están obligados a presentar una declaración jurada patrimonial integral al inicio de su actuación pública, al final de cada año, y al momento de cesar en el cargo que ocuparon.

Tales declaraciones prevén tanto la incorporación de datos relacionados con la composición del patrimonio como con la fuente de los ingresos obtenidos periódicamente. Si bien este tema no lo voy a tratar en profundidad en esta oportunidad, debo recordar aquí que en la última década se han sucedido normas que implementaron diferentes condiciones y tipos de presentaciones. En algunos casos incrementando y otros disminuyendo la información de alguna parte de las declaraciones, y/o acercando los formatos de las declaraciones patrimoniales integrales a las que se presentan ante la AFIP.

Como mínimo, debería analizarse pericialmente el patrimonio declarado impositivamente, mediante declaraciones juradas presentadas ante la AFIP, si las hubiera, y el patrimonio que eventualmente se hubiera podido establecer por otros medios, con el objeto de establecer si tales patrimonios fueron incluidos en forma completa y correcta en la declaraciones patrimoniales integrales.

Considerando que la falta de declaración, así como la declaración que realice aportando datos incorrectos, en tanto se pruebe que ha existido una intencionalidad manifiesta por parte del funcionario puede constituir un delito, es preciso conocer si han existido desvíos entre el patrimonio que el perito considera co-

recto y el declarado por el funcionario. También si existen diferencias entre el patrimonio declarado por el funcionario ante la AFIP y ante la Oficina Anticorrupción dentro del Poder Ejecutivo, u organismo que realice similar función de recolección en los demás poderes.

Con respecto a la forma, frecuencia, contenido y aporte que pueden significar a la investigación de los casos de corrupción las declaraciones juradas patrimoniales integrales, existe una gran cantidad de comentarios que enfatizan en las debilidades y problemáticas que históricamente se han presentado. Tales consideraciones no son motivo del presente trabajo, por lo que las desarrollaré en una próxima oportunidad.

Tramo 7:

Desarrollo de los movimientos financieros realizados

Constituye un paso inexorable del estudio pericial demostrar detalladamente los movimientos financieros, ingresos y egresos de dinero, generados como consecuencia de las operaciones en que ha intervenido el funcionario público involucrado en una causa por presunto enriquecimiento ilícito.

Habiendo determinado con precisión cuáles son los incrementos patrimoniales que deben ser considerados como incrementos reales siguiendo las premisas que he detallado en el ítem denominado “determinación de las causas de las variaciones”, nos encontramos frente a la necesidad de probar la razonabilidad de los mismos.

Para ello, y como resultado de las tareas periciales, y en tanto las mismas hayan

sido la consecuencia de haber contado con todos los elementos necesarios para su realización, deberán exponerse cuadros resumen donde se presenten los valores correspondientes. En tales cuadros se expondrán en forma integrada tanto los movimientos patrimoniales reales como los ingresos y egresos financieros, de modo tal de verificar que los primeros pueden resultar justificados por la existencia de los segundos.

Por lo tanto, los cuadros deben contener la evolución numérica del patrimonio, partiendo de la composición inicial, y totalizando los valores al cierre de cada año, hasta la fecha que corresponde al final del peritaje. Asimismo deberán contener un detalle discriminado por rubro de los ingresos y de los egresos.

Deberán realizarse los mismos cuadros por cada uno de los involucrados, denunciado y posibles testaferros, de encontrarse identificados los mismos, y un cuadro consolidado donde se integre la totalidad de las cifras correspondientes al conjunto de los investigados.

El formato específico de los cuadros puede variar, detallando todos los conceptos dentro de una misma planilla o bien realizando planillas por separado que luego se integren a los efectos demostrativos. Más allá de la exposición que se decida emplear, el contenido informativo debe ser en todos los casos el que expuse en los párrafos precedentes.

Durante la incorporación de los datos correspondientes a los movimientos de fondos suelen aparecer dificultades de comprobación de los mismos desde el punto de vista pericial. A veces no se

cuenta con comprobantes de operaciones que se conoce que existieron y en otras oportunidades ni siquiera se puede asegurar que ciertos hechos hayan ocurrido. Se presentan también los casos en que los comprobantes y/o la documentación aportada por el funcionario, o recolectada por el investigador, se encuentra incompleta o no cumple con los requisitos suficientes para garantizar que la operación que representa se haya efectivamente llevado a cabo. Estas cuestiones son típicas de la labor pericial y el perito experto se encuentra en condiciones de advertir tales casos y eventualmente recurrir a otros elementos informativos complementarios, cuando ello resulte posible.

Por otra parte, la existencia de importes que no pueden ser comprobados, o bien que surgen de operaciones cuya documentación posee una baja calidad de respaldo, deberán ser tratados especialmente. En la mayoría de las ocasiones, dichos importes no podrán formar parte de la planilla que vengo describiendo y por lo tanto no contribuirán a la justificación de la evolución del patrimonio analizado. Sin perjuicio de ello, se describen las circunstancias adecuadamente.

Por último, debo aclarar que por razones de espacio he dejado para un próximo trabajo la última de las fases enunciadas, es decir, la que refiere a la opinión sobre la justificación de la variación patrimonial.

El consumo

XII. Como se entiende el “Consumo” en la evolución patrimonial

Como puede apreciarse en el texto de las tres partes del artículo 268, en ningún caso se menciona la palabra «Consumo». El monto consumido por el denunciado durante el período correspondiente a la investigación es uno de los puntos importantes a considerar cuando se trata de la investigación de un presunto enriquecimiento ilícito.

El consumo de una persona incluye todo aquello que formando parte de su patrimonio en algún momento, fue luego eliminado del mismo, ya sea mediante su extinción, su aplicación a la cancelación de compromisos, o bien su utilización para la compra de servicios o bienes de muy corta duración. Es decir, todo aquello que ha dejado de pertenecer, que ha desaparecido de su patrimonio.

Para la Real Academia Española, el término consumo remite a la acción de consumir comestibles u otros bienes, en la aceptación más cercana al uso que le damos en nuestro caso. Por otra parte, el vocablo «consumir» se define entre otras opciones como la acción de destruir, extinguir, o bien como la de utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos. Por lo tanto, la idea de consumo es la de deshacerse de algo que se posee. Si nos referimos a cuestiones que involucran el patrimonio de las personas, lo que se consumen son recursos incluidos en dicho patrimonio.

Algo importante de recordar aquí es lo que señalé al principio acerca de que el término «consumo» no se encuentra citado en el texto de los artículos del Código Penal que establecen el delito de Enriquecimiento Ilícito. Sólo incluyen

la condición de crecimiento patrimonial apreciable, lo que atribuye al incremento del patrimonio, o bien a la cancelación de pasivos o extinción de obligaciones. Sin embargo, entiendo que el concepto de consumo se encuentra totalmente presente, aún no siendo mencionado explícitamente. Ello debido a que para que resulte posible realizar un consumo debe existir previamente un patrimonio al cual afectar. Es decir, sólo después de haberse producido un enriquecimiento, lícito o ilícito, resultará posible llevar a cabo un consumo. De tal modo, el consumo es indudablemente una función derivada del enriquecimiento y como tal debe ser analizada para establecer el quantum de aquel.

Supongamos que un funcionario no posee ningún patrimonio al iniciar su actividad pública, y tampoco posee ningún patrimonio al finalizar la misma. A simple vista ello podría significar que no se ha enriquecido en ninguna forma, por lo tanto no puede existir un ilícito para reprochar. Sin embargo, si ahondamos en el análisis llegamos a determinar que esta persona tiene un consumo muy significativo en cada mes. El mismo se origina en viajes frecuentes al exterior, la realización de festejos multitudinarios, la presencia en lugares de juego y gastos significativos en ropa de uso personal pagada mediante el uso de la tarjeta de crédito. La pregunta es ¿podríamos seguir diciendo que no se enriqueció porque no posee un patrimonio? Se puede advertir que en realidad sucedieron dos hechos contrapuestos que se netean entre sí. En primer lugar se produce un enriquecimiento, el individuo recibe re-

cursos de alguna fuente que los genera. Luego consume esos recursos aplicándolos a alguna actividad. Si bien se trata de un caso extremo, el consumo funciona de similar forma en todas las situaciones. Se convierte en una medida precisa de un volumen de crecimiento patrimonial a computar en cabeza del investigado. Se convierte así en una pieza que debe adicionarse al resto de las erogaciones realizadas para incorporar bienes al patrimonio, cuando se pretende conocer el monto total del posible crecimiento de la riqueza.

XIII. Elementos del consumo

Hay que considerar que se presentan dos tipos de consumos formando parte de los egresos del denunciado. Los consumos habituales o continuados, y los consumos esporádicos, eventuales u ocasionales. Resulta en general más sencillo realizar un estudio de los egresos habituales u ordinarios, ya que por estar presentes en forma casi permanente, su localización cuenta con mayores posibilidades de descubrimiento.

Los consumos eventuales o esporádicos pueden ser ocultados con mayor facilidad. Pasan desapercibidos o simplemente no se localizan comprobantes que los demuestren ni otros elementos de juicio que permitan percibirlos.

Como ya fue advertido, los consumos incluyen una variada gama de egresos, que abarcan las necesidades totalmente personales, las que surgen como consecuencia del mantenimiento del entorno familiar de los personas y los que aparecen a partir de las actividades laborales de éstas.

Entre los consumos a investigar se encuentran, por ejemplo, los correspondientes a los conceptos que se enuncian seguidamente. No se pretende de ningún modo que el detalle que se presenta agote la lista de posibles egresos, pero constituye un conjunto significativo de ellos.

PERSONALES Y FAMILIARES

(Del grupo familiar): Comestibles en el ámbito familiar, vestimenta, personal doméstico, cuotas de colegios y universidades, alquiler de casa habitación, cuotas de cubles, regalos personales, fiestas (aniversarios y cumpleaños), diversión (servicio de cable, cines, teatros, otros espectáculos, restaurantes, juegos, etc.), servicios de salud y medicamentos, libros y música, vacaciones regulares, viajes de placer, comunicaciones (teléfonos celulares y fijos), servicios de internet e informática.

TENENCIA DE INMUEBLES

Servicios públicos (Luz, gas, teléfono), Seguros de vivienda, de vida, etc., Artículos del hogar (electrónicos, muebles, decoración, enseres, etc.), Sueldos y cargas sociales personal doméstico, Impuestos y contribuciones sobre inmuebles, Reparaciones.

TENENCIA DE OTROS BIENES

Mantenimiento de vehículos, (combustible, garaje, seguro, service, arreglos).

ACTIVIDADES LABORALES Y PROFESIONALES

Comidas en el ámbito laboral, Alquiler de oficinas, Salarios de dependientes, Viáticos, estacionamientos, y peajes, Cuotas de otras instituciones sociales o profesionales, Suscripciones.

OTROS CONSUMOS GENERALES

Mantenimiento y gastos de cuentas bancarias, Impuestos, (A las ganancias, a los Bienes Personales), Gastos legales, Honorarios profesionales, Alquileres de bienes muebles, Intereses por financiaciones, Varios no identificados.

XIV. Patrones de consumo

Los patrones de consumo difieren sustancialmente entre unas personas y otras. Hay quienes son ahorrativos por su propia naturaleza, y quienes poseen una propensión al consumo o el gasto, y en este último caso, algunas veces, hasta de forma compulsiva y por encima de las posibilidades con que cuentan. A simple vista, o mediante la visualización de documentación de orden general, no resultan apreciables las características propias de cada persona. Por lo tanto, tampoco se hace posible la comparación directa, lisa y llana del consumo de distintas personas, ni existe la posibilidad de establecer valores específicos por grupos en particular, como podrían ser niveles jerárquicos, tipo de actividades, zonas de residencia, u otros similares.

Enviar a dos hijos a un colegio de gestión pública o de gestión privada de costo económico, o de gestión privada de costo alto, ya produce una diferencia sustancial entre los niveles de consumo de dos familias supuestamente semejantes. Veranear 10 días en la Costa Atlántica de nuestro país, o un mes en Europa, generan una distorsión enorme de los gastos de dos individuos a primera vista de status parecidos.

Existen algunas pautas que pueden considerarse lógicas desde el punto de vista económico, pero sólo habilitan a contar con criterios que de ningún modo miden

el nivel de gasto, sino en todo caso, la supuesta proporción del mismo en función de los ingresos.

Por ejemplo, cuando los niveles de ingresos son medios, o especialmente bajos, casi todo el ingreso es aplicado al consumo, y por lo tanto la disparidad entre unas personas y otras es menor ya que conociendo sus ingresos, es muy factible que el egreso tienda a ser más o menos equivalente. Aquí la porción dedicada al ahorro, o al consumo, no depende de las características del individuo, sino de sus necesidades básicas y por lo tanto su elasticidad es mínima.

En cambio, cuando se trata de personas con niveles altos de ingresos, es habitual que parte de los mismos se retengan en cabeza del beneficiario, apareciendo la función de ahorro o de consumo diferido. Por lo tanto, podría concluirse que a mayor nivel de ingreso tiende a incrementarse el porcentaje de participación dedicado al ahorro, y disminuye consecuentemente el porcentaje aplicado al consumo, pero sin que ello implique que se pueda establecer con precisión el monto de uno y otro, sino tan sólo su posible tendencia.

Los consumos determinados a través de algún indicador público o privado de carácter general, no resultan aplicables a cada individuo en particular. Son varios los motivos que lo impiden. Pero fundamentalmente es preciso señalar que dicho indicadores no toman en cuenta las condiciones personales del individuo, sino criterios globales cuya aplicación puede carecer de sustento para un caso en particular. Por otra parte, los indicadores suelen medir niveles mínimos (de

indigencia o pobreza), y no los niveles medios de consumo de los individuos.

XV. Desarrollo del consumo

Es de hacer notar que el consumo de las personas se lleva a cabo mediante la compra de múltiples bienes no durables o servicios que se encuentran disponibles en el mercado, tales como los que fueron descriptos anteriormente.

En una causa donde se investiga el posible enriquecimiento ilícito es menester descubrir la existencia de tales consumos, pero no siempre resulta sencillo debido a la forma en éstos se producen o quedan expuestos.

Por un lado habría que considerar la forma en que son abonadas las erogaciones realizadas en concepto de consumo, sin perjuicio que similar análisis pueda realizarse en el caso de inversiones. En algunos casos el pago se efectúa mediante movimientos bancarios, mientras que en otros casos ello ocurre en efectivo. Las transacciones bancarizadas resultan más sencillas de localizar, ya que se puede contar con información de las entidades financieras, mientras que las que se efectúan en efectivo en muchos casos pueden pasar completamente desapercibidas para el investigador. Las propinas, los estacionamientos y peajes, las comidas en restaurantes, los regalos, las entradas a espectáculos, los gastos en decoración y en arreglos de bienes, la compras de vestimenta y muchos otros conceptos, no pueden ser advertidos en el cálculo cuando provienen de operaciones canceladas en efectivo.

Por otra parte, puede abordarse el tema de las erogaciones desde el punto de

vista de la forma en que resulta instrumentada la operación. Cuando se trata de una transacción pública, por ejemplo la escritura de un inmueble o la compra de un automóvil, una licencia de taxi, una aeronave o títulos públicos, existirá un registro donde se podrá acudir para conocer la cantidad y monto de las compras y ventas. En cambio, en aquellos casos en los que la operación es privada, como sucede cuando se compran muebles usados, se contrata la reparación de un inmueble o se adquiere una estadía en un hotel, el conocimiento de los hechos quedará circunscripto a las partes intervinientes. En tales casos, la localización de comprobantes que respalden los sucesos, podrán acreditar su existencia. En algunas ocasiones podrán empujarse otros medios tales como la inspección ocular de los lugares pertenecientes al investigado, o bien de sus posibles testaferros, para localizar bienes que podrían haber sido adquiridos sin que medie un movimiento bancario o registral. En caso de no existir, o no ser localizados tales comprobantes, o no llegar a visualizar los elementos físicos, no resultará posible que el investigador, y por lo tanto el perito, cuenten con información al respecto.

Una opción que habitualmente se encuentra disponible es la de considerar la cifra de consumo incluida por el denunciado en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias. En estos casos, hay que considerar que se trata de un importe que surge de una auto-declaración, lo que de por sí disminuye su valor probatorio. Por otra parte, el monto declarado se obtiene como con-

secuencia de la evolución patrimonial declarada por el contribuyente, la que puede ser diferente de la que se determine pericialmente. De ser así, la cifra de consumo autodeclarada reduce aún más su credibilidad y debería ser motivo de algún análisis adicional de razonabilidad antes de incluirla en los cuadros que prepara el perito.

XVI. Monto sugerido del consumo del funcionario

Se presentan dos alternativas pericialmente posibles cuando se trabaja con el análisis del consumo, independientemente de que se haya cualquiera de los tres métodos descriptos para exponer la evolución patrimonial.

La primera de ellas consiste en tratar de determinar el monto consumido mediante comprobantes. Una vez establecido el mismo, se incluirá en la fórmula descripta unos párrafos atrás, y se corroborará si permite concluir adecuadamente el cálculo, o bien no permite arribar a los saldos patrimoniales. En este último caso deberán realizarse posteriores análisis para establecer las posibles causas.

La segunda, consiste en determinar el monto total del teórico consumo, a partir de la comparación entre el patrimonio al cierre con el patrimonio al inicio, para luego evaluar si dicha cifra corresponde a un nivel de gastos razonable para las condiciones de vida del denunciado.

Cada uno de los dos caminos tiene sus ventajas y fortalezas, pero también sus desventajas y debilidades.

A los efectos de este trabajo he dado por sentado que en todos los casos el

patrimonio fue correctamente establecido tanto al inicio como al final de cada año. Los problemas que acarrearán las dificultades en la determinación de los saldos patrimoniales, como la forma de tratarlas, serán motivo de un futuro trabajo.

Consumo determinado por comprobantes

La primera de las alternativas conlleva la necesidad de contar con todos los elementos demostrativos de los posibles egresos. Dada la variedad de los mismos, la acreditación fidedigna de la totalidad de los consumos es una tarea prácticamente inaccesible. En todo caso, y en la mejor de las alternativas, puede pensarse en establecer confiablemente un número significativo de egresos, pero siempre estará latente la posibilidad de la existencia de otros egresos que no sean descubiertos.

Consumo determinado por diferencia patrimonial

Sabemos, y podemos demostrar sencillamente a partir de una mera sumatoria matemática, que si al monto del patrimonio de un individuo a un cierto momento, le agregamos todos los ingresos que la persona ha generado durante un período, y eso lo comparamos con el patrimonio que posee al final de dicho período, la diferencia ha de ser el monto consumido en ese tramo de tiempo. Obviamente, el resultado de los cálculos determinará un monto teórico de consumo, que debería tener al menos dos características. Una de ellas correspondiente a la calidad de la información volcada en las planillas de evolución patrimonial, y otra no menos importante,

que no constituye un valor cierto y probado, sino una aproximación razonable, fruto de la derivación lógica de otras cifras.

Esta situación está reconocida por la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando en su Resolución 2218/07 referida a la versión 8.0 del aplicativo sobre «Ganancias de Personas Físicas – Bienes Personales», expresa que: «*Respecto del monto consumido, en esta versión el importe será calculado en forma automática por el sistema, en función de los datos consignados por el usuario. Este concepto deberá reflejar razonablemente los gastos de sustento y mantenimiento del responsable y/o su grupo familiar primario, así como los relacionados con el esparcimiento propio y de su grupo familiar (se integrará con los gastos personales del contribuyente y personas a su cargo -alimentación, servicio doméstico, indumentaria, cuotas de colegios, etc.; así como, de corresponder: viajes al exterior, expensas y gastos de inmuebles, patentes, seguros y gastos de rodados, etc.-), no debiendo contener otro concepto que no encuadre en dicha definición, el que deberá ser expuesto, en todo caso, en el rubro de la justificación patrimonial que corresponda*».

La resolución de la AFIP continúa diciendo: «*A efectos de validar este cálculo, el sistema determinativo exhibirá una pregunta para confirmar el monto consumido que aparece al momento de clicar para generar la declaración jurada, siendo la misma: “El aplicativo ha calculado como monto consumido el valor de \$xxx.xxx,xx”. ¿Este importe*

refleja razonablemente su consumo para el período que está declarando? La confirmación implica que dicho importe no incluye gastos vinculados a su actividad gravada, ni donaciones u otros conceptos que deberían consignarse en el rubro correspondiente dentro del ítem ‘Justificación de las Variaciones Patrimoniales’.

Si bien el monto consumido es en sí mismo una forma de justificación de las variaciones patrimoniales, el organismo fiscal hace énfasis en la necesidad de dejar en claro cada una de las causas que generan la justificación, incluyendo dentro del consumo ciertos ítems y derivando otros hacia diferentes renglones del formulario de presentación de la declaración jurada. Incluso algún concepto como los viajes al exterior, podrían ser motivo de controversia en este campo, ya que si bien se trata de gastos de consumo del contribuyente y/o su grupo familiar, constituyen montos que pueden ser extraordinarios cuando no se llevan a cabo el mismo tipo de viajes todos los años. En este caso, incluir el monto erogado dentro del concepto de consumo conspira contra la posibilidad de realizar comparaciones válidas a los efectos del análisis de la evolución de los niveles de consumo declarados. En tal caso correspondería incorporar el valor de dichos viajes en un rubro por separado de la justificación. Estas posibles variables en la confección de las declaraciones juradas impositivas que resulten aportadas por los funcionarios denunciados, impide considerar de manera segura el monto que figura como “consumido” en tales documentos.

El conjunto de los ingresos sólo puede tener dos aplicaciones. O bien se lo conserva en forma de ahorro, o se lo gasta en forma de consumo. El ahorro pasa a formar parte del patrimonio. Por lo tanto, el incremento neto del patrimonio de un período no es otra cosa que el incremento total menos la porción consumida. Si conocemos dicho incremento neto (Patrimonio al cierre menos Patrimonio al inicio), y despejamos la porción que corresponde a los ingresos, el número que obtendremos corresponderá inexorablemente al consumo efectuado. No importa en este caso el método utilizado, sea el Patrimonial histórico o el Patrimonial Actualizado, el consumo será el mismo, lo que se alterará será la cifra de incorporaciones y salidas del patrimonio ya que en el segundo caso se deberán computar las valorizaciones y desvalorizaciones.

El cierre del proceso pericial

XVII. Tratamiento de la evolución patrimonial

La seguridad relativa de los datos constituye un aspecto muy importante para llevar a cabo un detalle evolutivo sólido de los movimientos que afectaron el patrimonio de una persona.

Vale recordar que los movimientos que merecen algún tipo de cuestionamiento pericial, entiendo se deberían incluir en la categoría de «dudosos». Son casos donde no se puede asegurar la existencia de la transacción, el valor por el cual fue realizada, o el momento en que ocurrió, todo ello debido a falencias de la operación, de los participantes de la misma, y/o de la documentación que la acredita. Encontramos aquí el caso de

compra o venta de bienes donde el valor de la operación es cuestionado por otros informes obrantes en la causa, documentos sobre préstamos que no cuentan con fecha cierta, operaciones donde no se ha probado la capacidad del acreedor para realizar préstamos al denunciado, etc.

Se pueden observar variados formatos en cuanto a la manera en que se vuelcan los datos relacionados con la evolución de las partidas que componen el patrimonio y la forma en que se incorpora dentro de ellos el consumo.

Sin pretensiones de explayarme sobre el tema pueden presentarse por lo menos tres variantes a considerar. El método «Patrimonial Histórico», el «Patrimonial Actualizado» y el «Financiero». Vemos a continuación brevemente cada uno de ellos.

El método «Patrimonial Histórico» consiste en partir de un patrimonio al inicio del primer período investigado, y añadir, año por año los modificaciones al mismo. Tales alteraciones consistirán en los ingresos por tareas facturadas o en relación de dependencia, y la venta de bienes que posea en el patrimonio previo. Asimismo se considerarán los egresos producidos por la compra de bienes durables e inversiones y, de acuerdo a la forma en que se decida exponer, el patrimonio consumido durante el período, lo que trataré más adelante. La sumatoria de este conjunto de partidas permitirá arribar a un patrimonio al cierre a valores de incorporación, es decir, históricos.

Según el método que adoptemos, por comprobantes o por diferencia patrimo-

nial, veremos las consecuencias de la exposición del consumo de distinta forma y por lo tanto el análisis se plateará bajo otro formato, sin perjuicio de que el hecho será el mismo y las conclusiones también.

Si aplicamos el método «Patrimonial Actualizado», habrá que considerar similar procedimiento al descripto en el párrafo anterior, pero agregando nuevas partidas en el detalle de la evolución del patrimonio. En los ingresos que justifican incrementos del patrimonio se incluirán las valorizaciones de los bienes. Por ejemplo el mayor valor de una inmueble o de la moneda extranjera en existencia. Asimismo, en los egresos se incluirán las desvalorizaciones de los bienes ocurridas durante el ejercicio, tales como la baja del valor de las inversiones o de otros bienes que forman el patrimonio. Mediante este procedimiento el patrimonio ya no se expone a su valor de incorporación original, sino mediante algún procedimiento de actualización que contemple las variaciones en su valor intrínseco. El nuevo valor puede provenir muchas veces de criterios fiscales aplicados para la determinación de impuestos. Por lo tanto, si bien ello implica una diferenciación con respecto al valor original, no significa que corresponda necesariamente con lo que se denominaría un valor de mercado.

En último término encontramos el método «Financiero», el que podría asimilarse al concepto de un Estado de Flujo de Efectivo en los términos de las normas contables, aunque bajo un formato expeditivo diferente. En este caso se parte del saldo financiero (dinero y equiva-

lentes al inicio), y se exponen exclusivamente los movimientos que han dado origen a entradas o salidas de dinero en cada ejercicio. De tal modo se podrá observar si la persona investigada ha contado o no con los recursos suficientes para realizar las erogaciones que ha efectuado. En este caso, si bien no se muestra el patrimonio dentro de la exposición de la evolución, el mismo igual debe analizarse ya que es preciso conocer si sus alteraciones netas resultan de igual magnitud que los movimientos de fondos detallados. Pero en este caso, el cuadro patrimonial, histórico o actualizado, se expone por separado del de flujo de fondos.

XVIII. Planilla demostrativa de la evolución patrimonial y financiera

Como dije anteriormente, en todos los casos estamos considerando que el patrimonio ha sido correctamente medido. De existir desvíos o limitaciones para la determinación del patrimonio, estaremos frente a un problema significativo, pero aquí nos hemos orientado exclusivamente al concepto «consumo».

Un primer ejemplo se presenta en el cuadro 1, donde se añade la cifra de consumo como un ítem más de la fórmula de justificación de la evolución patrimonial.

De tal modo, la diferencia que se apreciará en el penúltimo renglón del cuadro, (*diferencia numérica no justificada para llegar al Patrimonio detectado al Cierre*), cuyo saldo podrá ser positivo o negativo, representará otros ingresos u otros egresos no justificados, respectivamente. Como se trata de un importe neto, en realidad en cualquiera de los

dos casos puede haber una combinación de ambos efectos, pero siempre con preponderancia del concepto que corresponde al signo del saldo.

Cuando el importe resulte **positivo** significa que existen otros ingresos no declarados ni justificados, **lo que constituye un enriquecimiento sin causa.**

Cuando el importe resulte **negativo** significa que existen consumos que no fueron identificados pero se encuentran justificados con los ingresos generados.

(1) El detalle de los bienes se puede incluir dentro del mismo cuadro. Sin embargo, ello suele resultar poco claro, por lo que generalmente es conveniente hacerlo en un cuadro adjunto y volcar en esta planilla el monto neto al inicio y final de cada año.

(2) Se incluirá un renglón por cada uno de los tipos y orígenes de fondos ocurridos durante cada período analizado.

(3) Se incluirá un renglón por cada uno de los tipos y aplicaciones de fondos ocurridos durante cada período analizado.

El otro ejemplo corresponde al caso en que no se incorporan inicialmente los egresos por consumo, sino que se obtiene un monto patrimonial neto que representa el monto que pudo haber sido aplicado al consumo. Deberá luego ser probada la razonabilidad de lo presuntamente consumido, mediante otros procedimientos de investigación y análisis. Para el siguiente cuadro rigen los mismos comentarios vertidos con respecto al cuadro anterior bajo los números 1 a 3. Se puede observar en el cuadro 2.

a) En el caso que el número obtenido resulte negativo significará que los egresos, aún antes de computar el consumo, no han podido ser justificados con los ingresos obtenidos. Por supuesto, en esa situación la totalidad de los egresos por consumo carecen por completo de ingresos que los justifiquen y el valor resultante constituye un primer importe a computar como enriquecimiento ilícito. Deberán adicionarse luego valores de consumo, reales o estimados, los que representarán un segundo monto de enriquecimiento ilícito que se adicionará al anterior.

b) Si el importe que se obtiene es positivo, deberá cotejarse con comprobantes e indicadores a los efectos de determinar si resulta adecuado a las circunstancias de un posible consumo del funcionario o empleado investigado. A tal efecto deben considerarse tanto las circunstancias propias de cada individuo, como la documentación que permita acreditar la existencia de egresos en particular. También deberá ponderarse el listado de posibles egresos que he enunciado con anterioridad, con el propósito de advertir cuáles de ellos se encuentran presentes en la determinación efectuada y con respecto a cuáles no existe información o no es factible de establecer su magnitud. Téngase en cuenta que el número obtenido en el cuadro representa el monto máximo de consumo posible. Cuando del análisis que se efectúe surja que dicho número es inferior a los consumos que debieron haber existido para acreditar un nivel de vida razonable, la diferencia entre ambos importes será el reflejo de un incremento patrimonial no

Años	2015	2016	2017
Patrimonio detectado al inicio del período s/ detalle (1)			
Más Ingresos por actividades detectados (2)			
Más Ingresos por disposiciones del patrimonio(2)			
Menos Egresos detectados/ determinados por CONSUMO documentado y/o establecido por otro medio (3)			
Menos Egresos detectados por inversiones (3)			
Patrimonio detectado al cierre del período s/ detalle (1)			

Cuadro Nro. 1

Años	2015	2016	2017
Patrimonio detectado al inicio del período según detalle			
Más Ingresos por actividades detectados			
Más Ingresos por disposiciones del patrimonio			
Menos Egresos detectados por inversiones			
Diferencia numérica para llegar al Patrimonio detectado al Cierre (incluye el CONSUMO) (*)	pos. o neg.	pos. o neg.	pos. o neg.
Patrimonio detectado al cierre del período según detalle			

Cuadro Nro. 2

justificado.

En todos los casos corresponderá exponer el detalle de la composición del patrimonio al inicio y al cierre de cada período. El patrimonio es la llave de la fórmula que deriva en el consumo potencial o en el sobrante o déficit determinado. Cuando en el detalle de patrimonio se decida exponer el valor de los bienes a precios actualizados, en los cuadros expuestos precedentemente debería agregar un renglón con los incrementos de patrimonio que no generan ingresos de fondos (revaluaciones), y otros con las disminuciones de patrimonio que no generan ingresos de fondos, (depreciaciones, provisiones), tal como fue descrito al referirme al método Patrimonial Actualizado.

Si bien los valores correspondientes al consumo se exponen por cada ejercicio anual, puede resultar de mayor facilidad para el lector del informe conocer el monto mensual del mismo. Para ello, corresponderá incluir en los cuadros que fueron presentados precedentemente un último renglón dividiendo la cifra total de consumo anual por doce. Si el dato se obtuvo por cotejo de comprobantes e informaciones se incluirá en cada mes el monto correspondiente. En cambio, si el importe es el resultado de una mera diferencia patrimonial, el monto del mes se obtendrá mediante un promedio simple dividiendo los consumos anuales por el número de meses a computar.

XIX. Informe pericial

Como resultado de las tareas periciales,

y en tanto las mismas hayan sido la consecuencia de haber contado con todos los elementos necesarios para su realización, deberán exponerse cuadros resumidos donde se presenten los valores correspondientes. Ellos serán del tipo de los expuestos en el punto anterior, sin perjuicio de que se pueden diseñar otros múltiples formatos, incluso combinando el detalle patrimonial con el conjunto de los movimientos que conforman su evolución en un único cuadro.

Deberán realizarse los mismos cuadros por cada uno de los involucrados, denunciados y posibles testaferreros. En el caso de éstos últimos siempre que se encuentren previamente identificados en el expediente. Además, se presentará un cuadro consolidado donde se integre la totalidad de las cifras correspondientes al conjunto de los investigados.

Además de los cuadros, será preciso incluir, en forma previa o posterior, la información necesaria para establecer con nitidez la forma en que se obtuvo cada uno de los valores expuestos, y detallar las limitaciones que surgieron a lo largo de la labor pericial para llegar a contar con los datos de las operaciones, y/o con el valor de las mismas.

Por último, y para una mejor visualización de las consecuencias del estudio realizado, antes de concluir el informe se incorporará un ítem con las conclusiones a que se arribe y que permitan comprender lo más claramente posible el significado de los datos obrantes en los cuadros presentados. Se explicarán los aspectos relacionados con el incremento patrimonial y su justificación, y con el consumo y su significado en términos de

incidencia en la determinación del enriquecimiento ilícito.

Resultados

Se puede concluir que es imprescindible sistematizar el proceso pericial, a través de un conjunto de pasos preestablecidos, cuando se trata del estudio de casos que poseen características comunes, dentro de su individualidad.

La realización de un estudio pericial tendiente a determinar el patrimonio de un funcionario público, o bien la evolución del mismo a lo largo de un período determinado de tiempo, debe prever cada una de las fases que irán completando un estudio integral y aportando los elementos probatorios con la seguridad suficiente.

El orden y la metodología en el estudio de las causas donde se investiga el delito de enriquecimiento ilícito constituye una condición que aporta mayor eficiencia al proceso y permite que quien deba acceder al informe pericial encuentre con facilidad y homogeneidad los elementos que requiere para tomar las decisiones que correspondan en el expediente judicial.

Si bien muchos de los bienes que constituyen el patrimonio de una persona, en este caso de un funcionario, pueden ser advertidos sin mayor dificultad, otros requieren de una mirada experta, de elementos de mayor detalle, de investigaciones más agudas y de interpretaciones más complejas. Un patrimonio puede constituirse como consecuencia de múltiples razones, algunas de las cuales no implican esfuerzos de ningún tipo por parte quien lo obtiene y por la tanto la

justificación de su tenencia no requiere mayores explicaciones, la mayoría de las veces una evolución creciente de la riqueza es la consecuencia de múltiples variables y otras tantas acciones económicas que generan un conjunto de ingresos y egresos. En este último caso, cada uno de los movimientos requiere ser constatado mediante informes, registros y documentación, y en ello consiste una parte sustancial de la actividad pericial. El conocimiento sobre la existencia de un patrimonio, ya sea propio o disimulado a través de terceras personas, no es el motivo de interés final, sino que se requiere fundamentalmente la determinación de los valores económicos involucrados y de los movimientos financieros efectuados.

Por otra parte, como se ha podido observar, el patrimonio es un conjunto de diversos elementos, muchos de los cuales también se pueden clasificar en función de condiciones particulares que los identifican y distinguen. Por otra parte, los elementos que pueden servir como respaldo documental de las distintas porciones del patrimonio igualmente poseen múltiples características y se originan con motivo de diversos actos. Se trata pues de un universo complejo que a veces aporta elementos de juicio técnico consistentes y en otras ocasiones constituye un espejismo documental inútil a los efectos periciales.

A lo largo de la lectura del presente artículo se puede advertir que existe un conjunto de dificultades y limitaciones que pueden relacionarse tanto con los elementos patrimoniales como con sus respectivos valores económicos. La esca-

sez de elementos documentales que respalden los movimientos supuestamente realizados, como la presencia de informes solicitados incorrectamente, o respondidos en forma errónea por parte de los organismos, conlleva a la limitación enunciada.

El supuesto análisis del patrimonio del funcionario, con el propósito de evaluar el posible enriquecimiento primero, y la eventual justificación posterior, continúa después de la evaluación patrimonial, ya que requiere que se analicen también los movimientos que pudieron haber ocurrido e impactado sobre el patrimonio conocido, o bien que podrían generar la formación de otro patrimonio que no fue posible advertir inicialmente.

Como se puede observar a lo largo del trabajo, la función del experto contable en este campo no es similar a la del auditor, en ninguna de sus posibles funciones, ni la del investigador en su rol de localizar elementos teóricamente útiles para el esclarecimiento de la situación. El perito contador trabaja en pos de determinar la realidad comprobada de los movimientos económicos y financieros y de la formación del patrimonio del funcionario, siempre bajo estrictas condiciones que prevé el Código Procesal Penal y teniendo en consideración los alcances de la prueba pericial como herramienta de validación para la posterior decisión judicial.

También puede concluirse que determinadas acciones que he enunciado, permitirían alcanzar mayores niveles de eficiencia de la labor. Tengamos en cuenta que el objetivo de reducir los tiempos procesales debería estar presente inelu-

diblemente.

Por último, la exposición de los resultados y el análisis de los mismos, deberá ser presentado discriminando claramente los diferentes tipos de ingresos y egresos de acuerdo con el grado de seguridad con el que ha sido determinada cada partida.

Referencias

- [Osorio Chaco, A.] (2015) El enriquecimiento ilícito de servidores públicos y de particulares. Bogotá. Grupo Editorial Ibáñez.
- [Todarello, G.] (2008) Corrupción administrativa y Enriquecimiento ilícito. Buenos Aires. Ediciones del Puerto.
- [Dohring E.] (2007) La Prueba. Buenos Aires. Valletta Ediciones.
- [Donna, E.] (2008) Delitos contra la Administración Pública. 2da.edición. Buenos Aires. Rubinzal-Culzoni.
- [Caceres Julca, R.] (2014) El delito de enriquecimiento ilícito. Lima. Editorial IDENSA.
- [Cárdenas Rioseco, R.] (2004) Enriquecimiento Ilícito. México. Editorial Porrúa.
- [Resolución AFIP 2218/2007] . BO 27/2/2007.

Autor

Contador Oscar Fernández: CPN, Profesor Titular y Director de Carrera de Contador Público de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Titular UCSE. Perito Oficial del Cuerpo de Peritos Anticorrupción de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Mail: **ofernanandez2009@gmail.com**