

**ASPECTOS CONTABLES
Y
DOCUMENTALES
DEL DELITO DE
ENRIQUECIMIENTO ILICITO
DE LOS
FUNCIONARIOS PUBLICOS**

**Procedimientos periciales
El delito y los datos**

Autor: Cr. Oscar Fernández

Introducción

Los Contadores Públicos debemos intervenir judicialmente en causas relacionadas con un conjunto de temas de connotación económica. En algunos casos ello se debe a que se trata de delitos de los denominados penalmente “económicos”, como por ejemplo los delitos aduaneros. En otros casos sucede cuando tratándose de delitos no económicos, se presentan aspectos relacionados con esta última disciplina. Por ejemplo, en una causa relacionada con un asesinato resulta preciso establecer la cuantía de un patrimonio o los movimientos financieros de una persona, ya que de tales aspectos se pudo haber derivado la causa del delito. En tercer lugar, es factible intervenir en muchas causas donde se investigan muchos otros delitos que, si bien poseen características básicamente económicas, no se encuentran definidos como tales. En este caso nos encontramos defraudaciones, estafas, lavado de dinero y otros de similares características.

Entre los delitos que se encuentran formando parte de este último conjunto, voy a referirme en esta oportunidad a uno que tiene una 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”.

Cabría preguntarse en este momento si no existe el mismo delito para quienes no son funcionarios. Y la respuesta es que si existe. El lavado de activos no es otra cosa que la consecuencia de no poder demostrar el origen lícito de los fondos que son detectados por el Estado en manos de los particulares. Por supuesto que la definición y la trama del delito es de mucha mayor complejidad que esta simple frase, pero creo que con ella se puede captar razonablemente la idea acerca de los alcances del delito en cuestión.

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 es a lo que me referiré a lo largo del presente trabajo.

I. El 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 (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 (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 testaferros 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 (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 Corrupción, 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.

II. El concepto de apreciable

Partimos de la definición que presenta el diccionario de la Real Academia Española donde el término “apreciable” se presenta del siguiente modo:

1. *adj. Capaz de ser apreciado.*
2. *adj. Digno de aprecio o estima.*

De acuerdo con esta definición, y a los efectos que debemos considerar para comprender el texto del art. 268 antes citado, estaríamos en presencia del caso previsto en la acepción 1. La otra acepción corresponde a una cuestión afectiva que nada tiene que ver con los temas patrimoniales.

“Aprecio” se define como *acción de apreciar (reconocer, estimar), o bien como estimación afectuosa de alguien.*

Por su parte, el término “apreciado”, que incluye la primera de las acepciones, no aparece en dicho diccionario. Sin embargo, se encuentra el vocablo “apreciar”, cuyo significado se expone de la siguiente forma;

1. *tr. Reconocer y estimar el mérito de alguien o de algo.*
2. *tr. Sentir afecto o estima hacia alguien.*
3. *tr. Percibir algo a través de los sentidos o de la mente.*
4. *tr. Aumentar el valor o cotización de una moneda en el mercado de divisas. U. t. c. prnl.*
5. *tr. Poner precio o tasa a las cosas vendibles.*

En este caso, la primera definición que puede ser factible de relacionar con el texto del Código Penal en cuanto al delito de enriquecimiento ilícito es la número 3. Se trata de establecer la presencia de un patrimonio del funcionario al inicio y al final de un período específico, por lo tanto, para hacerlo es necesario establecer el conjunto de bienes, derechos y obligaciones en ambos extremos. Para ello seguramente deberemos utilizar nuestro discernimiento y razonamiento, además de la experiencia profesional y específicamente con relación al tema en particular.

Pero también podemos recurrir a la acepción número 5, ya que la medición valorada de los dos patrimonios, o los que deban ser considerados a lo largo del estudio, requiere de poner precio, valorizar, o tasar los elementos patrimoniales incluidos.

Como se puede observar a simple vista, las definiciones semánticas se orientan a tratar el concepto de apreciable como semejante al de visible, determinable u otro semejante.

Sin embargo, si nos desviamos hacia el camino de los textos que presentan sinónimos de las palabras de la lengua castellana, encontramos que aparecen numerosos términos que serían equivalentes a “apreciable”, lo que seguramente debe ser motivo de partir de una definición diferente a la que hemos reproducido, proveniente del diccionario de la Real Academia Española. Se presentan como sinónimos denominaciones tales como “importante”, “abultado”, “significativo”, o “grande”.

Ninguna de las definiciones de estos términos resulta equivalentes a la definición de apreciable según la Real Academia Española.

Ahora bien, si nos guiamos por el diccionario de definiciones solo podríamos llegar a la conclusión que el término “apreciable” debió haber sido utilizado en la norma legal como consecuencia de su cercanía o sinonimia con los términos “estimable” o “perceptible”, tal cual lo mencionan algunos de los diccionarios de sinónimos. En este caso, el hecho no se relacionaría con la magnitud del patrimonio del funcionario, sino con la condición de que pueda ser advertido, y como consecuencia mensurado a partir de su localización, observación y/o examen.

Cuando se trata de un conjunto de elementos que deben ser apreciados, el mismo puede estar constituido por diversos tipos de componentes. Pensemos antes de adentrarnos en el detalle del contenido patrimonial en particular, cuáles pueden ser la dificultad inicial a la hora de establecer ese detalle.

Los microbios se ven tanto como el sistema solar o las cosas que tenemos a nuestro alrededor. Algunas requieren de un microscopio, otras de un telescopio y otras se observan a simple vista. Pero en todos los casos podemos advertir su existencia a través de los sentidos. Sin embargo, lo que tiene características de intangible no puede verse. Por ejemplo, las capacidades físicas, mentales, comerciales, técnicas o de cualquier otro tipo. En todo caso, su posible apreciación debe obtenerse por medios más complejos y la mayoría de las veces de carácter subjetivo. Análisis, estudios y otros mecanismos similares podrán dar pistas de la existencia de tales conceptos intangibles, sin que ello permita una observación directa y concreta de los elementos. Es decir que frente a un patrimonio tendremos elementos cuya detección resultará más sencilla, y otros mucho más complejos, y de una posibilidad de descubrimiento y valoración muy inferior.

Por otra parte, si nos atenemos a los sinónimos enunciados anteriormente, (“importante”, “abultado”, “significativo”, o “grande”), estaríamos frente a la necesidad de establecer no solo la magnitud valorativa del patrimonio, sino el volumen de su crecimiento durante el período sujeto a verificación.

O sea, que partimos legalmente de una condición jurídica del patrimonio, “apreciable”, pero transitamos dos caminos diferentes según se considere la definición del término, o la intencionalidad de su utilización dentro de la norma.

No se puede dejar de mencionar que los problemas que genera la redacción del art. 268(2), independientemente de las discusiones jurídicas que conlleva, inciden sobre la tarea pericial contable, y por esa razón los he abordado sucintamente.

Este artículo no intenta ocuparse de los hechos jurídicos, sino sobre las consecuencias que ellos tienen a la hora de intervenir los profesionales contables en el estudio de las circunstancias, movimientos, operaciones y consecuencias que influyeron sobre las alteraciones del patrimonio. Es por ello que culminare aquí dejando expuesta la disquisición sobre el alcance del término “apreciable”.

III. Los primeros pasos

En primer lugar, debemos plantear la necesidad de otorgarle a la etapa de investigación un carácter esencial en la estrategia de localizar y reunir la mayor cantidad de elementos 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 de que resulta necesario que los investigadores, sean estos 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 que 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 cotejo.

IV. Elementos a considerar

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, transcriptos 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 encontrarse 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.

V. 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 adquirido 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 compraventa 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.

VI. 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 de este, 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 significativamente, 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.

VII. 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 para 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) anteriormente detectando los 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.

VIII. Algunos problemas en la determinación de los datos

a) Saldo inicial del patrimonio

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.

En cualquier caso, 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.

En cualquier caso, 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 en las declaraciones juradas por los funcionarios 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 generados 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 descrita 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 carecen 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

Ya he hecho referencia en artículos anteriores a este tema, especialmente con respecto a ciertas dificultades con respecto a 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 contar 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 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 presentados casos donde el saldo de la cuenta bancaria permaneció en cero durante los cierres de varios años, de modo tal que a través de esta 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 suele 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 de 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 particulares

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 utilizada.

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 contemplen 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 obtenidos 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 testaferro. Una vez blanqueado un cierto patrimonio, este testaferro 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 enriquecimiento 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 de este, 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 puede 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 de este.

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 grupo, 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 la información a recolectar

Algunos aspectos relacionados con la documentación que debe ser recolectada para la realización de los peritajes contables suele ser motivo de preconcepciones 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 inclusión 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. Aporte

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 les 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. Aporte

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 con 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 trata 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 libro 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.

No son pocos los casos en que 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 cuenta 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:

- a. 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.
- b. 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 compraventa 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 compraventa, 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 valor 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 efectivamente erogados o recibidos.

Bibliografía

Osorio Chaco, Alvaro. El enriquecimiento ilícito de servidores públicos y de particulares. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá. 2015

Todarello, Guillermo Ariel. Corrupción administrativa y Enriquecimiento ilícito. Ediciones del Puerto. Buenos Aires. 2008

Dohring Erich. La Prueba. Valletta Ediciones. Buenos Aires. 2007

La Prueba. Valletta Ediciones. Buenos Aires. 2007