

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

**Procedimientos periciales
Desarrollo del trabajo profesional**

Autor: Cr. Oscar Fernández

I. 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.

a) Etapa de la investigación

b) Etapa del peritaje

No olvido aquí que existe una tercera etapa que consiste en la evaluación del resultado de los dos pasos descritos, 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 partícipes 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

II. Aspectos sustanciales a tener en cuenta en cada uno de los tramos

Tramo 1: Determinación del período a investigar

Ya he hecho referencia en un artículo anterior en esta misma publicación del mes de Julio de 2017 acerca del hecho de que 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 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 Chacon¹ 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”*.

¹ Osorio Chacón, Alvaro. El enriquecimiento ilícito de servidores públicos y de particulares. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá. 2015 (Página 88)

Tramo 2: Definición de los partícipes involucrados

Un punto muy importante es el de los intermediarios, prestanombres o testaferros que actúan con el propósito de disimular las operaciones que deberían ser consideradas en cabeza del funcionario 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 testaferro, la cual es conocida y comprendida a nivel popular sin duda alguna. Sin embargo, mucho más compleja es la posibilidad de identificar a presuntos testaferros 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 testaferro. No puedo olvidar aquí que hay casos en que la categoría de testaferro 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 testaferros.

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 consiste 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 jurada 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 nivel 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 las 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 correcto 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.

III. 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 recursos 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.

IV. 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 las 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.

TABLA DE DISTRIBUCION DE CONSUMOS

| 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 clubes, |
| Regalos personales, |
| Fiestas (aniversarios, cumpleaños, etc.), |
| 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), |
| 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 |

V. 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 dichos 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.

VI. 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 compra 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, podrá acreditar su existencia. En algunas ocasiones podrán emplearse 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 autodeclaración, lo que de por sí disminuye su valor probatorio. Por otra parte, el monto declarado se obtiene como consecuencia 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.

VII. Tratamiento de la evolución patrimonial

Como ya fue advertido en un trabajo anterior sobre este mismo tema, 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 las 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.

Si aplicamos el método “Patrimonial Actualizado”, habrá que considerar similar procedimiento al descrito 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 expositivo diferente. En este caso se parte del saldo financiero (dinero y equivalentes 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.

VIII. 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 descritos 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 descrita 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 continua diciendo: "A efectos de validar este cálculo, el sistema determinativo exhibirá una pregunta para confirmar el monto consumido que aparece al momento de cliquear 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 impiden 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.

Según el método que adoptemos, por comprobantes o por diferencia patrimonial, veremos las consecuencias de la exposición del consumo de distinta forma y por lo tanto el análisis se planteará bajo otro formato, sin perjuicio de que el hecho será el mismo y las conclusiones también.

IX. 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 siguiente cuadro 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.

| Años | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Patrimonio detectado al inicio del período según 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) | | | |
| Diferencia numérica no justificada, para llegar al Patrimonio detectado al Cierre | Positivo o negativo | Positivo o negativo | Positivo o negativo |
| Patrimonio detectado al cierre del período según detalle (1) | | | |

- (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.

| 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) (*) | Positivo o negativo | Positivo o negativo | Positivo o negativo |
| Patrimonio detectado al cierre del período según detalle | | | |

(*)

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 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.

X. 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 resumen 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 testafierros. 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.

CONCLUSION

Un análisis pericial contable acerca de un posible caso de enriquecimiento ilícito no suele consistir en una simple sumatoria de ingresos y egresos visibles y documentados a realizar en forma directa y sin sobresaltos.

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 consistir en un conjunto preestablecido de fases cada una de las cuales arroja elementos específicos de conocimiento y debe ser establecida con precisión y detalle.

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 pueden advertir las dificultades y limitaciones que aparecen durante la tarea de establecer la composición del patrimonio, (bienes, derechos y obligaciones) tanto como valor del mismo. La mayoría

de ellas corresponden a limitaciones originadas por la escasez de elementos documentales que respalden los movimientos supuestamente realizados, como por la profusión de informes solicitados incorrectamente o respondidos en forma errónea por parte de los organismos.

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.

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.

Asimismo, se han puesto de relieve algunas acciones que deberían considerarse con la pretensión de alcanzar mayores niveles de eficiencia de la labor, objetivo que debería estar presente en forma prioritaria en todo proceso judicial. Especialmente cuando se trata de reducir los tiempos en que se desarrollan las causas relacionadas con delitos de corrupción.

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.

Bibliografía

Resolución AFIP 2218/2007. BO 27/2/2007.

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