

LA AUDITORÍA AMBIENTAL EN EL DERECHO PÚBLICO ¹

THE ENVIRONMENTAL AUDITING IN THE PUBLIC RIGHT

ALCIDES FRANCISCO ANTÚNEZ SÁNCHEZ ²

AMED RAMÍREZ SÁNCHEZ ³

EDISON NAPOLEÓN FUENTES YÁNEZ ⁴

RESUMEN: Los avances en la política ambiental y la gestión ambiental en las organizaciones empresariales ha permitido articular estrategias de conservación y aprovechamiento de los recursos naturales y del ambiente como paradigma. Estos avances han sido inclusivos al desarrollo normativo desde el texto constitucional hasta las materias civil, administrativa, tributaria para su protección, donde se establecen derechos ambientales y participación ciudadana para alcanzar el desarrollo sostenible. Se ejecuta un análisis de la auditoría ambiental entre los instrumentos de mercado y comercio, vinculados al control público. Por tales razones, el objetivo del artículo es analizar los elementos que conforman la institución jurídica de la auditoría ambiental, se parte de la lectura de la doctrina y la norma, a partir de la dogmática jurídica con un análisis lógico de cómo surgió, porque surgió y para que surgió, de los cuerpos jurídicos legales que la establecen, sus lindes con otros saberes y ciencias.

Palabras llaves: Actividad de control; Legalidad; Responsabilidad; Competencia.

ABSTRACT: The advances in the environmental policy and the environmental step in the business organizations has allowed articulating strategies of conservation and use of the natural resources of the environment like paradigm and. These advances have been inclusive to the normative development from the constitutional text to the civil matters, white-collar worker, you would pay tribute for his protection, where environmental rights and civic participation to attain the sustainable development become established. You execute an analysis of the environmental auditing between the instruments of market and commerce, linked to the public control. For such reasons, the objective of the article is to examine the elements that conform the juridical institution of the environmental auditing, it breaks of the reading of the doctrine and the standard, as from the juridical dogmatics with a logic analysis of how it happened, because it happened and in order that it happened that, of the juridical legal bodies they establish it, his abuttals with another knowledges and sciences.

Keywords: Activity of control; Legality; Responsibility; Competition.

1 Trabajo investigativo vinculado con la práctica de la auditoría ambiental como actividad de control en el sector estatal cubano, para perfeccionar el ordenamiento jurídico.

2 Máster en Asesoría Jurídica por la Universidad de Oriente. Licenciado en Derecho. Profesor Auxiliar Derecho Ambiental - Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Granma/República de Cuba. E-mail: aantunez@udg.co.cu

3 Máster en Derecho Constitucional y Administrativo por la Universidad de Oriente. Máster en Derecho Constitucional por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo y el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de Madrid/Espanha. Licenciado en Derecho. Profesor Asistente - Universidad de Granma/República de Cuba. E-mail: aramirez@udg.co.cu

4 Máster. Docente Investigador. Profesor Titular - Universidad Técnica Estatal de Quevedo, Los Ríos/República del Ecuador. Abogado de la República. Email: efuentes@uteq.edu.ec

1. EXORDIO

La Asamblea General de Naciones Unidas convocó la Conferencia sobre el Medio Humano en 1972, reconocida como la Declaración de Estocolmo, hecho que marcó un hito en el desarrollo ambiental. Fue esta cita el inicio fundacional del Derecho Ambiental, al ser el primer documento en un foro internacional, señalado por autores como el maridazgo que existe entre el Derecho Ambiental y el Derecho Internacional. Por el grado de consenso generado y la profundidad de sus conceptos, esta Declaración se reconoce como “Carta Magna” del Derecho Internacional Ambiental. Posteriormente, durante las Conferencias de Río a partir del 1992, fueron aprobados documentos como la Agenda 21, la Declaración de Río, la Convención sobre el Cambio Climático y el Convenio sobre la Diversidad Biológica que amplían esta protección. La historia devela que los cambios que tan vertiginosamente se han presentado a partir de la Revolución industrial, han hecho que el ser humano se preocupe por la situación ambiental, acrecentada en el siglo XXI con el desarrollo tecnológico y los avances científicos.

Los instrumentos de mercado de carácter cooperador, entre los que se encuentra la auditoría ambiental como actividad de control, la llamada sostenibilidad o sustentabilidad -al margen de cualquier discusión etimológica- se ha convertido en el centro de las concepciones que sobre el desarrollo se han esgrimido desde el Informe BRUTLAND. En la Declaración de Johannesburgo de 2002, se reafirmó este compromiso. El control ambiental, trascendió del control tradicional realizado a la empresa y la industria, en sus inicios solo para evaluarles la contabilidad y los sistemas de gestión ambiental, para evaluar las políticas públicas dirigidas a proteger el medio ambiente a través de la auditoría de gestión coordinada a los recursos hídricos, a la biodiversidad y la de seguimiento al cambio climático, al decir de VAN LEEUWEN (2013) y ANTÚNEZ SÁNCHEZ (2015).

El fin de esta actividad de control es prevenir, perfeccionar la tecnología y dar un carácter más competitivo con influencia mercantil, al conceder la certificación ambiental, siendo lo que falta a las ejecutadas en Cuba. No encontramos en la literatura cubana ni extranjera evidencias que recojan la conceptualización integral de la auditoría como institución jurídica, visibles en la estructuración de los elementos que se proponen desde el punto de vista teórico, legislativo y práctico. Agravados con la inexistencia de una norma jurídica especial para su instrumentación, comprensión, asimilación y conocimiento de su papel en el sistema empresarial, apreciable en la cantidad ínfima de auditorías ambientales realizadas y en el mínimo efecto de las realizadas.

El artículo argumenta la necesidad de dotar a la institución jurídica de la auditoría ambiental de un constructo desde la doctrina para su adecuada regulación normativa, en pos de perfeccionar el ordenamiento jurídico para su práctica en el sector empresarial estatal cubano. Fueron utilizados los métodos de la investigación: el histórico lógico, el de análisis síntesis, el de derecho comparado, y el exegético jurídico.

2. LA AUDITORÍA AMBIENTAL COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA. LOS ELEMENTOS QUE LA CONFORMAN DESDE EL DERECHO PÚBLICO

La obra de PACCIOLI publicada en 1494 (TUA PEREDA, 2012, p.1-23), en el tratado sobre el método conocido de la “partida doble”, evidencia que desde el año 254 a.n.e. se inspeccionaban y comprobaban las cuentas, factor que permitió la evolución paralela de la actividad de la auditoría como resultado de la práctica de la contabilidad como ciencia y a la vez como herramienta de trabajo de los especialistas dedicados a la contabilidad con el desarrollo industrial por los sujetos económicos que practicaban actividades de comercio. (TUA PEREDA, 2008, p.4-19; FRONTI DE GARCÍA, 2007, p.229). Datos y documentos confirman que a finales del siglo XIII y principios del XIV ya se auditaban las operaciones de los funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del Estado. Para 1799 existían

firmas acreditadas de contadores públicos en países como Escocia, Estados Unidos de América e Inglaterra, fueron los primeros países en los que tomó relevancia la Contaduría Pública ligada a la práctica de la Auditoría Estatal. (GÓMEZ GARCÍA, 2011, p.27-29).

Otros estudios realizados desde la Ciencia Contable, expresan que la práctica de la Auditoría nació en Gran Bretaña durante la primera mitad del siglo XIX, se extendió a otros países de la cultura empresarial anglosajona, como la forma de hacer fiable la información contable, la transparencia en el mercado de valores ante el desarrollo económico y la expansión de las relaciones económicas al exigirse información precisa y real de sus estados de cuentas, de forma tal que diera confianza y fuera competitiva, vinculada a la actividad del Comercio.⁵ En el pasado siglo XX, fueron incluidas normativas jurídicas como voluntad de la Administración Pública, permitió se fortaleciera el trinomio Contabilidad, Auditoría y Derecho, al cobrar nuevas dimensiones como normativa administrativa para proteger los activos contra las posibles transgresiones, tipificándose con la protección del bien jurídico ambiental y otras infracciones, ubicados bajo el término genérico de los delitos ambientales con reflejo en la contabilidad directa o indirecta.

Esta institución jurídica, es reconocida como herramienta de gestión en el Derecho Ambiental, se regula en normativas jurídicas especiales para su uniformidad, tiene un nexo causal: la exigencia de la responsabilidad ambiental y la cuantificación de los daños ambientales generados, la implementación de la responsabilidad social empresarial vinculada a la economía y la contabilidad ambiental. Elementos que han permitido que haya evolucionado con el transcurso del tiempo en relación con el país que la aplique y el desarrollo tecnológico industrial. Su conexión, está relacionada a los orígenes del *ius* ambientalismo como parte de la Agenda Pública Internacional; las Entidades Fiscalizadoras Superiores señalan al año 1969 como su inicio, con posterioridad las cumbres ambientalistas han debatido los problemas ambientales del planeta y las medidas para su mitigación, han aportado al desarrollo de esta institución jurídica desde la doctrina del Derecho Público. (CUMBRE MUNDIAL DEL MEDIO AMBIENTE, 1995).

La Declaración de Estocolmo de 1972, señalaba que el hombre tiene ...“el derecho fundamental a la libertad y a la igualdad, dentro de condiciones de vida satisfactorias, en un ambiente cuya calidad le permita vivir en dignidad y bienestar. Así mismo, tiene el deber fundamental de proteger y de mejorar el ambiente para las generaciones presentes y futuras”...

En consonancia con la preocupación por la protección ambiental, la que ha alcanzado importancia y magnitud al más alto nivel, lo prueban las Cumbres efectuadas y los tratados firmados en la materia, como la Convención de Ramsar de 1971, la CITES de 1973, el Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Protección de la Capa de Ozono de 1987, la Convención Marco de NN UU sobre Cambio Climático de 1992, y la Convención sobre la Diversidad Biológica de 1992, entre otras. La dificultad se enfrenta con el tema de la mitigación de los gases de efectos invernadero, no es de consenso entre los Estados para adoptar acuerdos en este sentido, es la falta de voluntad política para cumplir con lo acordado y de adoptar otros más efectivos. Hoy existen acuerdos que abordan la mitigación como la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático, y el Protocolo de Kyoto de 1997, así como el recién Acuerdo de París de 2014.⁶ Las raíces de la crisis ambientalista está en los modelos de desarrollo basados en la ganancia a cualquier costo, este reconocimiento está implícito en la necesidad del desarrollo sostenible y su definición a partir de 1984 en el Informe “Nuestro Futuro Común”⁷. Aportes que no se limitan a este período, después de Rio de Janeiro hubo la Cumbre de Johannesburgo de 2002

5 CÓDIGOS DE COMERCIO de Iberoamérica. Donde se fija la obligatoriedad de la contabilidad mercantil, como requisito obligatorio para el actuar de los pequeños empresarios y comerciantes en el tráfico mercantil.

6 Protocolo de Kioto, ONU, 1997; Convención sobre el Cambio Climático, París, ONU, 2015.

7 Declaración Rio+20, Brasil, 2012.

y la Cumbre Río+20 de 2012 (FERNÁNDEZ-RUBIO LEGRÁ, 2008), donde se ha abordado el tema del cambio climático y su mitigación por parte de los principales Estados contaminadores.

Textos en materia jurídica revelan que la auditoría ambiental se originó en los Estados Unidos de América a finales de los años 70 del siglo XX, apareció para evaluar la empresa con la finalidad de servir como herramienta de dirección para la gestión ambiental ante el aumento y la complejidad de la normativa jurídica Estadual y Federal ante los problemas ambientales que acontecían en esta nación. (LEE, 1998, p.7-29; HERRERIAS ARISTI, 2009, p.1-9). El derecho al medio ambiente y el desarrollo sustentable como paradigmas de la Administración Pública, son derechos de naturaleza jurídica especial, como nuevo derecho que responde a nuevos retos. En 1973, la creación del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), organización encargada de la difusión de la problemática ambiental a toda la comunidad internacional y de alentar la participación de la sociedad en el cuidado y la protección del medio ambiente.

Un reto es el de la responsabilidad de los diferentes actores que en esta protección al bien jurídico ambiente intervienen, ratificada luego en la Cumbre de Río en 1992, y en Johannesburgo en 2002, donde el control público al medio ambiente es tema pertinente, de aquí que su principal asidero sea en cada país a través del texto constitucional, como lo refiriera FIX ZAMUDIO. (FIX-ZAMUDIO, 2010; CARMONA LARA, 2005). En respuesta a los problemas globales de contaminación, generados con la Revolución Industrial y los avances tecnológicos que trajo consigo en la década de los años 80, se extendió la práctica de la auditoría ambiental a la Unión Europea como consecuencia de los intereses de las subsidiarias estadounidenses radicadas en este continente pasada una década. En los países bajos, se señala al año 1984 y a Holanda como el primer país en incorporarse a la práctica de este tipo de control. Sus exigencias legales han estado marcadas dentro de sus derechos internos (MURAD ROBLES, Pedro, 2009, p.263-303; NAVARRETE LIGARTE, 2007, p.20-29), como resultado del compromiso respaldado por la Comisión BRUNDTLAND en 1987, donde fue formulada la propuesta de *“un desarrollo sustentable que satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas”*. (HARLEM BURTLAND, 1984).

Su íter, se enmarca a partir de ser reconocida por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el año 1995, como herramienta de gestión ambiental, aunque otros estudios contables se considere su génesis vinculada a la Contabilidad y a la Auditoría Social para dar respuesta a problemas generados al medio ambiente como la contaminación atmosférica, el vertido, la lumínica, la sonora; a la protección a la biodiversidad, el cambio climático, a los recursos hídricos, al incremento de los niveles de radiación, la lluvia ácida, el incremento de las concentraciones de ozono generado por la industria, la calidad del aire en las ciudades, el uso y manejo de la tierra, la desertificación, el comercio y el medio ambiente. (ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, 2010).

Martin-Retortillo Báquer, señalaba que la regulación en el texto constitucional a partir de los fundamentos políticos, sociales y económicos sobre la responsabilidad que tienen los Estados en la protección al medio ambiente, continuaba significando que, en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1949, nada se dice acerca del medio ambiente, eran otros los problemas y eran otras las preocupaciones. Lo medio ambiental tardaría en llegar. Sabemos que hay derechos fundamentales, como el del medio ambiente, que implican un coste elevado. La sociedad que se compromete con el medio ambiente asume que tiene que dedicar cuantiosas sumas y muy importantes partidas dinerarias para funcionar de una forma adecuada y correcta, lo cual hace que los Estados se lo piensen, no tengan todos las mismas disponibilidades ni la misma voluntad. (MARTIN-RETORTILLO BÁQUER, 2006).

La década de los 90, adiciona nuevos elementos tecnológicos vinculados al Comercio Internacional, la hacen mucho más compleja, completa y dinámica la gestión ambiental por parte de los sujetos económicos que la implementan; así las cosas, las técnicas, métodos y objetivos de la auditoría como actividad de control de forma simétrica evolucionó para poder atender y dar respuestas a

las nuevas exigencias de los clientes a partir del siglo XX hasta la actualidad en el mercado de bienes y servicios. Son analizados conceptos dados sobre esta actividad de control por la Entidad Fiscalizadora Superior, la define como:

la herramienta técnica de gestión para realizar la evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la efectividad de la organización auditada; la gerencia y los equipos ambientales para proteger el medio ambiente con un mejor control de las prácticas ambientales y la evaluación. Para cumplir las políticas ambientales de la empresa y las normativas legales, a partir de la institucionalización de la tutela ambiental. (ANTÚNEZ SÁNCHEZ, 2010, p.18; ANTÚNEZ SÁNCHEZ, 2015).

Las normas técnicas ambientales ISO 14 001 y 19 011 la definen como: “proceso sistemático, autónomo y documentado para obtener evidencias de la auditoría, evalúa de manera objetiva con el fin de determinar la extensión en que se cumplen los criterios de auditoría.”⁸ La Cámara Internacional de Comercio, la reconoce como:

herramienta de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del funcionamiento de la organización ambiental. Prevé la implantación de gestión, así como los equipos de control necesarios con objeto de facilitar el control de gestión de las prácticas medio ambientales y declarar la observancia de la política de la Compañía de acuerdo con la normativa medio ambiental. Es el examen metódico que implica análisis y comprobaciones de las prácticas y procedimientos ambientales de una empresa o parte de ella. Este término de auditoría es sinónimo de revisión y verificación de diversos aspectos de una empresa.⁹

Se considera enmarcarla como una actividad de control, como el instrumento de gestión ambiental de naturaleza jurídica pública, su campo de acción son la empresa, la industria y el medio ambiente (personas jurídicas y naturales), su ejecución es realizada por funcionarios públicos requeridos de título profesional y un título habilitante, registrados en el Registro de Auditores y Contralores¹⁰; su función es evaluadora y certificadora de las metas ambientales en relación con la política ambiental trazada por la organización empresarial, es una técnica de comprobación de la legalidad con una potestad reglada de la Administración Pública. Es un proceso, en su práctica se utilizan procedimientos y metodologías, en ella se evalúa la ejecución gasto contable del patrimonio destinado a la protección ambiental, puede ser ejecutada de forma interna o externa, se evalúa la eficiencia del sistema de gestión ambiental en relación con el vertido, la introducción de tecnologías limpias en la organización empresarial, se aplican normas técnicas, se exige la responsabilidad administrativa contravencional, laboral-funcionarial, social-empresarial, civil y penal a los sujetos auditados. Tiene efecto directo y vinculante al auditado, puede ser onerosa o gratuita. Su resultado final certificatorio le aporta valores añadidos que inciden de forma positiva en el comercio y el mercado a la persona jurídica o natural objeto de la auditoría.

Desde la doctrina jurídica Hispanoamericana consultada, académicos como De Bessa Antunes,

8 Normas ISO 14001. Procedimiento de la Auditoría Ambiental. SGMA: Especificaciones y guías de uso. ISO 19011. Fundamentos de la Auditoría Ambiental. Disponible en: <<http://www.iso.org>>. Norma ISO 19011. Norma en la organización empresarial, se cumple de forma obligatoria por los actores involucrados. Disponible en: <<http://www.iso.org>>. NC ISO 19011:2003. Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión de la calidad y/o ambiental. NC ISO 14031:2005. Gestión ambiental. Evaluación del desempeño ambiental. Norma ISO 26000:2010. Guía sobre responsabilidad social.

9 La empresa deja de ser considerada como la expresión concreta del capitalismo y aparece cada vez más como una unidad estratégica en un mercado internacional competitivo y un agente de utilización de tecnologías nuevas. (BELMONTE MARTIN, 2009, p.57-78).

10 Se refiere a los Registros Públicos que crea la Administración Pública en cada nación, en especial referente a la obligación de registrar la empresa responsable.

Di Trindade Amado, Bustamante Alsina, Caferrata, Martín Mateo, Jordano Fraga, De Gatta Sánchez, Parejo Alfonso, Sanz Rubiales, y Nogueira López, señalan en sus estudios realizados desde 1995-2014 de forma análoga, que la auditoría ambiental como instrumento de gestión, comprende una evaluación sistémica, documentada, periódica, y objetiva del comportamiento de una organización empresarial, del sistema de gestión ambiental y de los procedimientos destinados a proteger el medio ambiente. Evalúa el cumplimiento de la política ambiental de la organización empresarial, sus objetivos y metas ambientales, y el control del impacto ambiental generado al medio ambiente. (DE BESA ANTUNES, 2010; DI TRINDADE AMADO, 2011; BUSTAMANTE ALSINA, 1995). Refieren que sus elementos caracterizadores se perciben a partir de que, como instrumento de gestión ambiental, evaluador de los índices de contaminación generados al medio ambiente, del cumplimiento de la legalidad, de la externalización e internacionalización de los costes ambientales integrándolos a la responsabilidad ambiental en la organización empresarial. Como instrumento de tutela ambiental, tiene carácter horizontal para adoptar estrategias de protección ambiental. Su adhesión es voluntaria en su generalidad, aunque puede ser obligatoria; proporciona y da publicidad sobre el comportamiento ambiental a la organización empresarial auditada. Reseñan que es una técnica de protección ambiental. Esta reconocida como un instrumento de mercado de carácter cooperador (etiqueta-certificación ambiental). Permite a la organización objeto de la auditoría, usar un logotipo como organización responsable tras el resultado de la evaluación, ello le permite que se inscriba en un Registro Público habilitado. Se constata, como se le regula en los ordenamientos jurídicos en su desarrollo interno a través de Leyes de Auditoría, de Contraloría, de Gestión Ambiental, de Medio Ambiente y de Responsabilidad Ambiental.

Leff (1998, p.108), señalaba que el saber ambiental nace de una nueva ética y una nueva epistemología, donde se funden conocimientos, se proyectan valores y se internalizan saberes, que se convierten en cuestionamientos sobre las condiciones ecológicas de la sustentabilidad y las bases sociales de la democracia y la justicia, y que permite la construcción y comunicación de saberes que ponen en tela de juicio las estrategias de poder y los efectos de dominación que se generan a través de las formas de detención, apropiación y trasmisión de conocimientos. Pertinentes en esta actividad de control ambiental ejecutada para proteger el medio ambiente como bien público. El ensayo jurídico, aporta una sistematización de los elementos de la auditoría ambiental como institución jurídica, apreciados en esta relación jurídica ambiental, pertinentes para el Derecho Público para una mejor comprensión para quienes la practican y a quienes se le practica, estos son:

Los elementos subjetivos: Según los sujetos que intervienen, los Auditados en materia ambiental (persona jurídica o natural). Auditor o equipo de auditoría (persona jurídica o naturales).

Los elementos objetivos: La auditoría como actividad de control. Desarrollo de la Actividad según la organización administrativa. Potestad de Auditoría. Función pública. Técnica de intervención de actividad material de control o policía. Estos elementos no resultan incompatibles entre sí, sino desde diversas posiciones jurídicas del ciclo de la actividad de auditoría (ente atribuido de potestades exorbitantes en régimen reglado, funcionario público habilitado competencialmente y actividad investigativa de hechos, documentación de información y comprobación). La preferencia de un cuerpo de auditores ajenos a la actividad auditada, que brinde un mayor nivel de neutralidad en las valoraciones técnicas que puedan ser emitidas en el informe resultado de la actividad de la auditoría.

El desarrollo de la actividad según la forma de la actividad administrativa: Es una actividad de control, y es una técnica de comprobación. Es un Procedimiento integrado por fases (preparación-ejecución-conclusión) (Conjunto de actos vinculados entre sí y sin autonomía individual, de diversa naturaleza, los cuales conllevan a un acto formal conclusivo, contentivo de los hallazgos y evidencias de infracciones y violaciones de la legalidad en materia ambiental; que pretenden el restablecimiento del bien jurídico ambiental causado por las acciones u omisiones del empresario o comerciante, y ante las cuales se generan obligaciones de diversa naturaleza.

Ámbito de aplicación: En relación al ámbito de auditoría ambiental, la actividad puede desarrollarse hacia lo interno de la organización empresarial en virtud del autocontrol, como desde lo externo, en la actividad de entes que desarrollan la actividad de auditoría ambiental.

El contenido de la actividad auditable en materia ambiental será: El Patrimonio contable destinado al gasto contable ambiental. La Eficacia y eficiencia del sistema de gestión ambiental en relación con tratamiento de residuales. La Evaluación de tecnologías limpias. La Evaluación de principios de contabilidad. La implementación y evaluación de las Normas técnicas ambientales. La evaluación del Plan de prevención (Informe Cosso II). Índices de contaminación según niveles permisibles para la actividad empresarial y comercial. La Verificación de la legalidad ambiental.

Naturaleza jurídica de la actividad auditable en materia ambiental: Resulta una actividad de control mediante una técnica de comprobación de legalidad de la actividad empresarial en materia ambiental (juridicidad) que se expresa en el orden ambiental como una herramienta de gestión, conforme a las reglas establecidas, bien desde disposiciones generales habilitadas con preferencia mediante Reserva de Ley, bien desde normas reglamentarias para el desarrollo de la actividad de auditoría ambiental. Es una función de carácter técnico. El ejercicio de la función requiere un alto nivel de cualificación y habilitación técnica para el desempeño, de ahí que su desarrollo atienda a factores como la competencia, formación del auditor, conocimientos y aptitudes demostradas en la actividad. Ha sido precisamente ese carácter tecnocrático, el que ha influenciado en los años recientes la externalización en el desarrollo de esta actividad desde formas de gestión indirecta, a partir de mecanismos de colaboración público-privada. Es una potestad de ejercicio reglado, no cabe discrecionalidad en su aplicación. Debe ajustarse a un canon de objetividad, eficiencia, transparencia y responsabilidad, que permitan asegurar, desde la planificación y control de su ejercicio, la debida neutralidad, probidad y cumplimiento estricto de la juridicidad por parte del auditor. Tiene un carácter instrumental al ejercicio de otras potestades administrativas como la sancionadora, la procedimental, o de estímulo de carácter honorífico, en una actividad en concreto desarrollada por la Administración, con independencia de la fórmula de gestión, lo mismo en los procedimientos autorizatorios, tributarios o sancionadores. De ahí que la potestad de auditoría tenga como fin la comprobación de la certeza de juridicidad ambiental; expresando el resultado de la intervención de control, mediante evidencia documental certificante del estado de compatibilidad de la actividad empresarial y comercial con sus parámetros de ordenación.

Efectos: Su forma de expresión (el informe de resultados de la auditoría) tiene un efecto directo y vinculante sobre la actividad auditada, a partir de la presunción de legitimidad de los hallazgos imputados al auditado, a las que el ordenamiento procesal y procedimental les atribuye el carácter vinculante en la fase probatoria por la certeza y veracidad que la competencia del auditor aporta al informe.

Derivación de acciones del sistema de responsabilidad ambiental en distintos órdenes: civil, administrativo contravencional, de la Administración Pública, laboral-funcionarial, social-empresarial y penal. Habilita el ejercicio de las competencias de recontrol, dado el carácter cíclico y sistémico de la auditoría ambiental como herramienta de gestión.

Relativa onerosidad de la actividad: En algunos supuestos, sobre todo en casos de gestión indirecta realizado por sociedades mercantiles, pueden resultar una actividad de carácter oneroso para la auditado, porque así lo requiera para la certificación de hechos o circunstancias relativas al cumplimiento de requisitos ambientales en su actividad empresarial, o por un tercero con interés procesal o técnico.

Elementos formales y de procedimiento: Forma de expresión: Informe de Auditoría Ambiental.

Iniciativa de procedibilidad: Por solicitud del auditado ambiental por cumplimiento de requerimientos para habilitación de desarrollo de actividades empresariales y comerciales. Por imposición del ente administrativo según plan de auditoría, queja o denuncia.

Impugnabilidad del resultado de la auditoría: Vía interna ante el superior del ente de

Auditoría. Vía jurisdiccional ante la jurisdicción de los tribunales ordinarios (Contencioso Administrativo).

Linde y deslinde con instituciones jurídicas afines: Inspección ambiental. Evaluación de impacto ambiental. Auditoría de Gestión en sus modalidades.

Puntos de contacto con instituciones de otras ramas de la Ciencias Empresariales: Contabilidad y Economía Ambiental. Reingeniería Empresarial (Producciones en Cadena de ciclos productivos). Ciencias Ambientales (Licenciatura e Ingeniería Ambiental).

3. ORÍGENES Y EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO CUBANO

Los saberes contables e históricos, señalan que el ejercicio de la auditoría pública, función estatal dedicada a controlar los bienes por la Administración Pública por ser Cuba una de las colonias de España, con una economía regida y controlada por la metrópoli al ser dueña de los negocios de forma mayoritaria, las evidencias refieren que los cubanos de la época no ejecutaron la auditoría ni tenían los conocimientos requeridos; esta actividad era realizada por inspectores desde la Administración Pública para controlar los negocios de su propiedad, señalado por estudios realizados desde la Contraloría General por CASTILLO TÉLLEZ. (CASTILLO TÉLLEZ, 2014; POZO CEBALLOS, 2011; HERNÁNDEZ TORRES, 2007; VIAMONTES GUILBEAUX, 2012; VILLAVELLA ARMENGOL, 2011).

Para realizar el análisis del control se parte desde el período comprendido a partir del siglo XVII hasta el XVIII. El control por la Administración a las finanzas públicas lo realizaron la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas, instituciones públicas que ejecutaron las funciones de percepción de los registros contables, la vigilancia de las rentas y los recursos públicos. La historia económica reconoce las tendencias que hubo sobre la formación y la constitución de los organismos técnico-económicos, factores que dieron lugar a la creación del Consejo de la Administración donde participaba el Intendente General de Hacienda y el Presidente del Tribunal de Cuentas, fortaleciendo los mecanismos de control. Desde la Constitución de la República de 1940, se analiza cómo se reguló la función de fiscalización a los bienes públicos por parte del Ministerio de Hacienda, institución creada por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo. Conforme con la Constitución, la creación del Tribunal de Cuentas, tuvo entre sus funciones la de fiscalizar el patrimonio, los ingresos, los gastos del Estado y a los organismos autónomos para comprobarles la ejecución de sus presupuestos destinados por el Estado a las provincias y municipios, con la observancia de las leyes y las disposiciones en materia de impuestos, derechos y contribuciones en vigor con toda la autoridad administrativa de fiscalizar la gestión pública de los funcionarios y de los empleados del aparato estatal, como de las organizaciones autónomas.¹¹

Al triunfar la Revolución en 1959, se inicia todo un cambio en la estructura socioeconómica del país, proceso que provocó una acelerada transformación dentro de la organización del aparato estatal y con ello de la contabilidad, la auditoría y el control de los hechos económicos en el sector estatal dentro de sus formas de gestión predominante, al cambiar la forma de propiedad. Con los cambios acontecidos a nivel mundial en los objetivos de la actividad de control, esta institución jurídica solo se dedicó en sus orígenes a la detección de fraudes, a la revisión de los sistemas y a la obtención de evidencias, se ha extendido de manera progresiva al control ambiental ante los altos índices de contaminación generados por la industria. El gobierno decide implementar otros mecanismos de control, se constituyó el Ministerio de Recuperación de Bienes Malversados, como continuador de la función pública. Con posterioridad, la actividad de control en el país se ejecutó por el Ministerio de Industrias. Se tomó la decisión de conformar las primeras Unidades de Auditoría Interna en todos los organismos

¹¹ Constitución Cubana de fecha 1ro de julio 1940. G. O. de 20 de diciembre de 1940.

de la Administración Pública del sector estatal. En este período, se evidenció la ejecución de la auditoría estatal en toda la nación.

En 1976, período de institucionalización estatal, sustentado en la Ley No. 1323, se constituyó el Comité Estatal de Finanzas para el control a los bienes públicos con la Dirección de Comprobación, tuvo en sus funciones la práctica de la auditoría estatal por parte del Estado como el ente superior establecido en el texto constitucional cubano, en su artículo 10: ... *“todos los órganos del Estado, sus dirigentes, funcionarios y empleados, actúan dentro de los límites de sus respectivas competencias y tienen la obligación de observar estrictamente la legalidad socialista y velar por su respeto en la vida de toda la sociedad”*...¹²

La evolución de la auditoría en las formas de gestión del sector estatal cubano a partir de 1994, continúa la decisión de perfeccionar el trabajo de la Administración Estatal, para ello concluyen las funciones que realizaba el Comité Estatal de Finanzas y Precios, trasladadas al Ministerio de Finanzas y Precios (MFP). En este organismo se conformó la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) en los órganos locales del Poder Popular para seguir ejecutando esta función estatal a los sujetos de gestión. Las normativas jurídicas en relación con la institución jurídica analizada han tenido su sustento legal en el Decreto Ley No. 159 de 1995, regulador de los deberes y derechos de los auditores y de los auditados como los sujetos de esta relación jurídico administrativa como función estatal y para los que la practican de forma autónoma complementada por el Acuerdo No. 2819 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de 1995 y por el Decreto No. 228 de 1997¹³ para aplicar el Derecho Administrativo Sancionador. Entre 1999 al 2000, se corrobora la continuidad de otros estudios para consumar la propuesta de crear un órgano soberano en base a la experiencia alcanzada en América Latina y en la Unión Europea que permitiera cumplir las políticas públicas vinculadas a la actividad de control analizada y se adaptara a las características de Cuba, a las nuevas concepciones de la INTOSAI y a los hechos internacionales con repercusión en la actividad de la auditoría pública, toda vez que la dialéctica y el desarrollo de la auditoría reclamaban un organismo superior. Se decide por parte del Estado constituir el Ministerio de Auditoría y Control (MAC) dentro de los Organismos de la Administración Central del Estado, fue este el sujeto estatal que realizó la actividad de control y la fiscalización gubernamental, ejerció funciones revolucionarias, modernas, de elevados valores, para el control adecuado de la eficiencia de la economía y la probidad de los funcionarios y directivos del país en una tercera etapa del control público estatal, al ser esta la forma de gestión que predomina. Permiten demostrar que la sistematización realizada a la auditoría como institución jurídica desde el Derecho Público, el recorrido de su tracto histórico y jurídico permitió conocer las funciones que tuvieron en cada etapa analizada por el Tribunal de Cuentas, el Ministerio de Recuperación de Bienes Malversados, el Banco Nacional de Cuba, la ONA y el MAC en la actividad de control a los bienes públicos por el Estado, confirman que existió el control público a través de estos órganos y organismos como los orígenes de la auditoría en el país, se constata el tránsito evolutivo a partir de la auditoría, el control gubernamental y la fiscalización, iniciado a partir de la etapa de institucionalización al sector estatal de manera prioritaria por ser el de mayor representatividad.

Desde el punto de vista jurídico, se demuestra que la práctica de la auditoría ejercitada por la ONA y el MAC continuó dirigida en esencia a la revisión de los sistemas contables a las formas de gestión del sector estatal por ser mayoritario, prueban que la actividad de control ambiental analizada, sus primeras manifestaciones como herramienta de gestión ambiental no se practicó, solo existen evidencias de su ejecución en las auditorías de gestión y la de cumplimiento legal, las que controlaron temáticas vinculadas a la protección del bien jurídico ambiental y en la actividad de autocontrol a las

12 Constitución de la República de Cuba. G.O. Extraordinaria No. 3 de fecha 31 de enero de 2003; Di Cagno (2005); Méndez López (2003).

13 Decreto No. 228, Contravenciones personales en materia de auditoría, G.O. Ordinaria No.37 de fecha 24 de noviembre de 1997.

formas de gestión del sector estatal cubano.

La tendencia seguida por la Administración Pública en Cuba, señala que el control administrativo se ejecutó por los Organismos de la Administración Central del Estado. La normativa que regula la auditoría en el ordenamiento jurídico cubano, se caracteriza por ser gratuita, obligatoria y ejecutada en un plan y metodologías aprobadas por el órgano superior de control. En su aplicación instituye el principio constitucional de actuación a los órganos estatales y se convierte en el soporte informador del ordenamiento jurídico patrio. El artículo 27 de la Constitución cubana consagra la protección ambiental como una función pública. Técnicamente, a la vez que se habilitaron los órganos competentes para que intervengan en la protección del medio ambiente inspirados en el desarrollo sostenible, se ordenó la aplicación de dicha habilitación con el objetivo de hacer más racional la vida humana y asegurar la supervivencia, el bienestar y la seguridad de las generaciones actuales y futuras, con lo que la solidaridad en términos de equidad inter e intrageneracional, la racionalidad y la sostenibilidad trascienden al texto constitucional cubano.¹⁴ Con la modificación constitucional en 1992, como resultado de la participación de Cuba en la Conferencia de las Naciones Unidas se firmó por los Estados la Declaración sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo en 1992. El reconocimiento dentro del texto original del artículo 27 decía: ... *“Para asegurar el bienestar de los ciudadanos el Estado y la sociedad protegen la naturaleza. Incumbe a los órganos competentes y además a cada ciudadano, velar porque sean mantenidas limpias las aguas y la atmósfera, y que se proteja el suelo, la flora y la fauna”* ...¹⁵

Presentada toda esta perspectiva jurídica, a partir del texto constitucional es valorado cómo dentro del ámbito ambiental con la función auditora, realizada en sus etapas por la ONA y el MAC no se le dio una respuesta adecuada en relación al artículo 27, al introducirse por vez primera el tema ambiental en esta Carta Magna, por no estar reconocida en el Decreto Ley No. 159 de 1995 la auditoría ambiental para alcanzar la meta del desarrollo sostenible como paradigma.¹⁶ La función pública ambiental, ejecutada por los funcionarios públicos, se complementa con la declaración de soberanía estatal sobre los recursos naturales y el medio ambiente, proclamada en el artículo 11 del texto constitucional en unión al artículo 27. Ambos artículos conforman las bases constitucionales fundamentales que validan la práctica de la auditoría ambiental como una actividad de control para proteger el bien público ambiental. Reproducen el principio del desarrollo económico y social sostenible contenido en los principios 3 y 4 de la Declaración de Río de Janeiro de 1992.¹⁷

Desde el Derecho Administrativo en el período de los 70 al 80, se analizaron los aportes de GARCINI GUERRA, REYES, CABRERA, GUERRA, RODRÍGUEZ PÉREZ, VALDIVIA ONEGA, VIZOSO GARCÍA, CASTANEDO ABAY, como antecedentes del estudio de esta rama del Derecho y en especial sobre la institución jurídica de la inspección como actividad de control, se coincide que es la facultad que posee un órgano administrativo para examinar los actos materiales y las operaciones preparatorias y ejecutivas de los actos de decisión que tienen a su cargo los trabajadores que le están subordinados, nunca se proyecta sobre los actos productores de efectos jurídicos. El control de la legalidad socialista requiere imperativamente que todos los órganos administrativos actúen y se mantengan dentro de su esfera de competencia. La vinculan en el ordenamiento jurídico cubano al Decreto Ley No. 67 de 1983, pero se constata que estos autores no estudiaron la institución jurídica de la auditoría pública a pesar de que esta se ejerci-

14 Constitución de la República de Cuba. G.O. Extraordinaria No. 3 de fecha 31 de enero de 2003.

15 Constitución de la República de Cuba. G.O. Extraordinaria No. 3 de fecha 31 de enero de 2003; Cutié Mustelier (2016).

16 Desarrollo sostenible, exigencias de renovación científica que afectan también a las Ciencias Jurídicas y con mayor precisión desde la Ciencia del Derecho Administrativo. Surge como una alternativa para solucionar las contradicciones fundamentales de los estilos de desarrollo vigentes. En 1987, la Comisión Mundial sobre el Ambiente y Desarrollo definió el desarrollo sostenible como “...aquel que satisface las necesidades del presente, sin limitar la capacidad de satisfacer las necesidades de las generaciones futuras...”

17 Declaración de Río de Janeiro de 1992.

18 Decreto Ley No 67, en su artículo 52, inciso ñ), estima que es una de las atribuciones de los Organismos de la Administración Central, “...realizar visitas de inspección a las delegaciones territoriales, empresas y dependencias del organismo, así como a las direcciones administrativas, empresas y dependencias de los Órganos locales del Poder Popular.”

taba por la Administración Pública (GARCINI GUERRA, 1986, p.169-172; MATILLA CORREA, 2011).¹⁸ Le han seguido otros trabajos de CAÑIZARES ABELEDO, CASTANEDO ABAY, LANZA LÓPEZ, DÍAZ SÁNCHEZ, LEZCANO CALCINES, REYES PARET, y MATILLA CORREA, acerca del objeto del Derecho Administrativo, las fuentes, la facultad reglamentaria, lo reglado y lo discrecional, del acto administrativo, del silencio administrativo, la organización de la Administración Pública, el contrato administrativo de gestión de servicio público, la concesión administrativo de servicio público, los procedimientos de selección del concesionario, la responsabilidad administrativa, el procedimiento administrativo, y los instrumentos jurídicos administrativos, en un material para el estudio en pregrado de esta rama del Derecho. Pero no señalan ningún referente que permita considerar que se estudió la actividad de control, en especial la auditoría, regulada en el ordenamiento jurídico hacia las formas de gestión del sector estatal, aunque ya venía fomentándose un incipiente sector privado.

En materia de Derecho Ambiental, los análisis realizados por PEREIRA BASANTA (2011), CÁNOVAS GONZÁLEZ (2010), y REY SANTOS (2007), han tenido como objeto enmarcarse en las herramientas de gestión ambiental como la Evaluación Ambiental, la autorización ambiental (licencia), en relación con los proyectos o instalaciones industriales y actividades económicas de considerable magnitud generadoras de intensos impactos sobre el medio ambiente. Elementos que permiten demostrar que la evolución en Cuba de esta institución jurídica (auditoría ambiental), trascendió desde la inspección ambiental ejecutada por el CITMA, Ley No 81 de 1997, pero con alcance menos integral. Su regulación se realiza en el Acuerdo del Consejo de Estado de la República de Cuba de 2010, Reglamento de la Ley No. 107 de 2009, 30 años después de su origen en los Estados Unidos de Norteamérica. Pero, desde su aparición en el ordenamiento jurídico en el 2010, no se constatan evidencias de su ejecución en el sector estatal (empresa-industria) de la auditoría ambiental ni de un constructo adecuado desde el Derecho Administrativo. En su evolución en el siglo XXI en su segunda década, cambia del escenario donde se originó, trasciende de la empresa-industria hacia el medio ambiente con la auditoría de gestión ambiental, con tres tipos de auditorías: la auditoría de seguimiento al cambio climático, la auditoría de gestión coordinada al recurso hídrico y la auditoría de gestión coordinada a la biodiversidad en la región de América Latina. (LUSTOSA DA COSTA, 2014, p.43-46).¹⁹

Los estudios de la auditoría ambiental, tienen vastos análisis desde las Ciencias Contables en Cuba por ARMADA TRABA, AGUILERA MESA, PÉREZ BELLO, PELEGRIN MESA, VILLARDEFrancos ÁLVAREZ, en relación a la auditoría de gestión, la contabilidad, la economía ambiental, el control interno, y la Contraloría General de la República (ARMADA TRABAS, 2005; AGUILERA MESA, 2005; PÉREZ BELLO, 1999; VILLARDEFrancos ÁLVAREZ, 2006). Desde las Ciencias Jurídicas, CARABALLO MAQUEIRA, CRUZ SARDIÑAS, FERNÁNDEZ RUBIO LEGRÁ, VIAMONTES GUILBEAUX, MÉNDEZ LÓPEZ, GONZÁLEZ NOVO, AYES ATMELLER, VILLAVELLA ARMENGOL, TOLEDANO CORDERO, han realizado estudios del Derecho Ambiental, centrados en analizar el pensamiento ambiental cubano, las producciones limpias, la responsabilidad ambiental, el seguro ambiental, la protección del medio ambiente desde la Constitución cubana, la responsabilidad civil, el proceso ambiental, el Derecho Forestal, Derecho y Cambio climático, el medio ambiente, el comercio e inversión extranjera, el derecho nuclear cubano, la protección penal del medio ambiente, el proceso económico por daño ambiental, los recursos genéticos, los derechos humanos y el medio ambiente, pero no de la auditoría ambiental (CARABALLO MAQUEIRA, 2014; CRUZ SARDIÑAS, 2013; FERNÁNDEZ RUBIO LEGRÁ, 1999; VIAMONTES GUILBEAUX, 2012; MÉNDEZ LÓPEZ, 2003; GONZÁLEZ NOVO, 1998; AYES AMETLLER, 2003; VILLAVELLA ARMENGOL, 2011).

Este autor, apoyado en la dogmática jurídica para argumentar desde la teoría, la normativa

¹⁹ Informe regional de América Latina sobre la auditoría coordinada a los recursos hídricos (CONTEMA-OLACEFS; Paraguay, 2014); Informe sobre las Auditorías coordinadas a los recursos hídricos, a la biodiversidad y seguimiento al cambio climático (OLACEFS, Brasil, 2014).

jurídica y la práctica, y con ello mostrar un análisis lógico de como se ha regulado la institución jurídica de la auditoría ambiental en el ordenamiento jurídico en Cuba, que permita formular una serie de presupuestos jurídicos que tributen al perfeccionamiento del ordenamiento jurídico cubano, para el adecuado control público en la futura conformación de la empresa responsable con el ambiente dentro del sector estatal, al ser la forma de gestión de mayor predominio en el tráfico mercantil, desde el principio de legalidad, para analizar las proposiciones legales formuladas como un primigenio aporte desde el Derecho hacia la Auditoría. Tomando las ideas de ROBERT ALEXY, JAVIER DE LUCAS, MANUEL ATIENZA, SANTI ROMANO, DIEZ PICASO, FERNÁNDEZ BULTÉ, PÉREZ HERNÁNDEZ Y VILLAVELLA ARMENGOL, sobre la argumentación jurídica, asociada a la concepción de estado de Derecho y de democracia constitucional, ha permitido analizar el ordenamiento jurídico (conjunto normativo) del número de disposiciones jurídicas a partir de su unidad, plenitud, coherencia, y armonía, vinculados con la institución jurídica de la auditoría ambiental en Cuba y su aplicación en el sector estatal cubano, toda vez que hasta este ensayo solo han sido ejecutadas dos auditorías en el 2014 por el órgano superior de control, siendo un reto a futuro su práctica. (ALEXY, 1997; DE LUCAS, 2006, p.151-156; ATIENZA, 2004, SANTI, 1917; DIEZ PICAZO, 1976, p.33; FERNÁNDEZ BULTÉ, 2002, p.149-154; VILLAVELLA ARMENGOL, 2009; PÉREZ HERNÁNDEZ, 2011; ROMANO, 1963, p.48).

Se analizaron conceptos vinculados en esta *relación jurídica ambiental* como auditoría, inspección ambiental, auditor, auditado, equipo auditor, contabilidad ambiental, informe de auditoría ambiental, y sistema de responsabilidad ambiental. Los principios que informan a la auditoría como el de legalidad, responsabilidad, precautorio, cooperación, autocontrol y desarrollo sostenible. Delimitamos *los elementos de configuración en la relación jurídica ambiental*: subjetivos auditores y auditados; *los elementos objetivos actividad de control, ámbito de aplicación, contenido, naturaleza jurídica, efectos, linde y deslinde con instituciones jurídicas afines, puntos de contacto con otras ramas de las Ciencias, los elementos formales serían los documentos acreditativos de su validez, informe de auditoría ambiental, acta de responsabilidad ambiental y denuncias*. Permitted tomar en cuenta un primer elemento, los inicios del control ambiental se originan en el sector empresarial como necesidad de conocer los problemas de la contaminación generados por el desarrollo industrial en el siglo XX. Empero, pasados 30 años de su reconocimiento internacional en Cuba la auditoría ambiental no es practicada hasta el siglo XXI, con la auditoría de gestión coordinada a los recursos hídricos, sin que se audite la empresa y la industria del sector estatal. Un segundo elemento, la Ley No. 107 de 2009, y su Reglamento de 2010, define que la auditoría ambiental es el proceso de verificar el uso, administración, protección, preservación del medio ambiente y de los recursos naturales, con el objetivo de evaluar el cumplimiento de las normas y principios que rigen su control y, cuando proceda, cuantificar el impacto por el deterioro ocasionado o que pueda producirse, que a nuestro juicio dista de su construcción adecuada desde lo que se refiere en la doctrina. Su *naturaleza jurídica* no ha sido construida ni en el orden teórico ni en el orden normativo. Su desarrollo como actividad según la *organización administrativa* tampoco ha sido construida en el orden teórico de manera suficiente, en atención a sus dos dimensiones; en el orden normativo se reconoce como una función pública. Como actividad de control *no ha sido construida* en el orden teórico de forma suficiente, y en el orden normativo se configura de forma insuficiente como *técnica de comprobación* de la actividad material de control.

Según los *sujetos que intervienen*, no existe una configuración desde la posición jurídica de los sujetos que intervienen, y en el orden normativo se reconocen a auditados, auditores y especialistas, sin definir requisitos, competencias, capacidades y habilidades en concreto. Como *actividad empresarial* comercial, su construcción teórica es insuficiente en los ámbitos de aplicación de esta institución jurídica. Hay una indeterminación normativa de sujetos a auditarse dentro del sector estatal, toda vez que su concepción amplia de formulación en el reglamento no coincide con el sector empresarial en concreto. Referente al *patrimonio contable ambiental*, no hay una regulación de la contabilidad

ambiental. Sobre la gestión ambiental para el tratamiento de los residuales, hay *asistematicidad* en la organización de los sistemas de gestión ambiental en el sector empresarial, a pesar que es este el elemento clave en este tipo de auditoría. La *evaluación de las tecnologías limpias*, hay una inadecuada participación de la Contraloría General en los procesos de incorporación de los avances tecnológicos del sector empresarial a los efectos de valorar su impacto ambiental con su implementación. Las *normas técnicas ambientales*, con el fin de evaluar los índices de contaminación, hay una inadecuada evaluación conforme a la insuficiente formación del auditor en la materia ambiental.

La implementación del informe Cosso II (COOPERS;LYBRAND, 1997; VILLARDEFrancos ÁLVAREZ, 2006), contentivo de las acciones de prevención y autocontrol en materia ambiental, en el sector empresarial cubano son insuficientes los planes de prevención en el manejo de los riesgos ambientales y la previsión de acciones en torno a la manifestación de riesgos ambientales en la empresa y la industria. La derivación de acciones del sistema de responsabilidad ambiental, se articula en diversos ordenes, pero *hay limitación* en la aplicación en los órdenes civil, administrativo contravencional, y laboral-funcionarial. Su *efecto directo y vinculante* en el ordenamiento jurídico se le otorgan iguales efectos que al resto de los tipos de auditorías, por lo que se cumple con el canon de elementos configuradores sistematizados. En cuanto a la onerosidad de la actividad, el régimen jurídico de la auditoría y el de la actividad ambiental no reconocen la modalidad de realización *onerosa*. Se reconoce dentro de una figura contractual de servicios, son prestados por las sociedades civiles de servicios ejecutantes de la auditoría, tal y como se establece en el cuerpo jurídico que norma la auditoría en la nación cubana. Su forma de manifestación con el informe de auditoría que se notifica y entrega, pero en su iniciativa de *procedibilidad* no hay definición de solicitud del auditado ambiental, y en relación a la *impugnabilidad* del resultado de la auditoría es por vía interna, toda vez que hay un limitado acceso a la vía jurisdiccional. Su *reconocimiento en las instituciones*, en el orden normativo la Ley No. 81 de 1997, no *reconoce* la auditoría ambiental dentro de los instrumentos de gestión ambiental. En el *orden teórico*, no han sido establecido los límites de la auditoría ambiental con la inspección ambiental, la evaluación de impacto ambiental y la auditoría de gestión en sus modalidades. Hay una *insuficiente delimitación teórica y normativa* con las Ciencias Empresariales y Ambientales afines a la auditoría ambiental. (FERNÁNDEZ RUBIO-LEGRÁ, 1999; SOLER DEL SOL, 2013).²⁰

En relación con la *Plenitud* del ordenamiento jurídico ambiental, no existe un reconocimiento expreso de la Contraloría General de la República en el texto constitucional como órgano de control, con atribución y competencias en el orden de la auditoría. Tampoco se reguló la auditoría ambiental en la Ley No. 81 de 1997, del Medio Ambiente y hay falta de su regulación también en la Ley de Auditoría, Decreto Ley No. 159 de 1995²¹ (ANTÚNEZ SÁNCHEZ, 2015). Por la inexistencia de una Ley de Empresas, no hay una regulación de forma expresa de la auditoría ambiental como actividad de control. No hay un reconocimiento de la auditoría ambiental en el Sistema de Responsabilidad Ambiental (contravencional), Decreto No. 228 de 1997.²² En la Ley No. 7 de 1977, modificada por el Decreto Ley No. 241 de 2006, no se reconoce a la Contraloría General de la República. Dentro del Sistema Nacional Contable, hay falta de regulación jurídica del subsistema contable para la contabilidad ambiental y el seguro ambiental. En relación a la *Unidad* del ordenamiento jurídico ambiental, el Decreto Ley No. 159 de 1995, *pervive en el ordenamiento jurídico*, a pesar de que el Reglamento de la Ley No. 107 de 2009, reguló su ámbito de aplicación y tipos de auditoría, entre ellas, la ambiental, sin una derogación expresa. Para el análisis y evaluación de las partidas presupuestarias vinculadas a la protección ambiental, se necesita reconocer normativamente a la *contabilidad ambiental*.²³

20 Ley No. 81, del Medio Ambiente. G.O. Extraordinaria No.7 de fecha 11 de julio de 1997;

21 Decreto Ley No. 159, De la Auditoría. G.O. Ordinaria No. 20 de fecha 3 de julio de 1995.

22 Decreto No. 228, Contravenciones personales en materia de auditoría, G.O. Ordinaria No.37 de fecha 24 de noviembre de 1997.

23 La Contabilidad Ambiental, no es un sistema contable distinto o especial, sino que los efectos del medio ambiente y el aumento o disminución de los recursos naturales o de su capacidad para generar ingresos y/o utilidades, deben reflejarse en los mismos, de acuerdo con los modelos que correspondan.

Hay falta de reconocimiento normativo de las producciones no contaminadoras en la Ley No. 81 de 1997, del Medio Ambiente y otras normas de naturaleza empresarial, al no garantizar la observancia de los principios precautorio y de prevención en la protección ambiental. En cuanto a los procedimientos normativos, hay *insuficiente consulta o participación* de especialistas de distintas ciencias y entes vinculados a la actividad ambiental en la creación de normas jurídica de la auditoría; hay insuficiente formación en materia ambiental de los auditores de la Contraloría General, de los Organismos de la Administración Central del Estado, los gobiernos locales y de las Sociedades Civiles de Servicios que la practican (ANTÚNEZ SÁNCHEZ, 2015).²⁴

Todos estos elementos señalan que la institución jurídica de la auditoría ambiental no ha sido *construida de manera adecuada* desde la doctrina del Derecho Público, factores que han incidido que su regulación tampoco sea adecuada. Otro salto evolutivo en Cuba se constata con la ejecución de la auditoría de gestión coordinada a los recursos hídricos, realizada en la Cuenca Hidrográfica Vento Almendares y en el Instituto de Recursos Hidráulicos en el 2014²⁵ por la Contraloría General, como el *primer atisbo del control ambiental*. Este tipo de auditoría de gestión ambiental, evalúa la gestión ambiental administrativa y la gestión ambiental técnica, pondera los principios de economía, eficiencia y eficacia, es más completa que la auditoría ambiental regulada en el Reglamento de la Ley No. 107 de 2009 (BEJERANO PORTELA, 2014). A pesar de no haberse ejecutado esta actividad de control en el sector empresarial estatal (empresa-industria), hay que reconocer la labor que se realizó por parte de la inspección ambiental dirigida en esencia a evaluar los ecosistemas, su incursión en las formas de gestión estatal ha sido para conceder el aval ambiental como título honorífico; pero la ejecución de la auditoría ambiental requerirá de vastos estudios por la Administración Pública y de a quien en el sector empresarial se le realizará. Empero, valoramos haber centrado en este ensayo en el contexto del sector estatal cubano, toda vez que la historia señala que a partir de que entre 1959 hasta 1968, al cambiar las formas de propiedad con el triunfo del proceso revolucionario, con ello surgía la propiedad estatal socialista, tendencia que ha continuado en el siglo XXI, ponderada dentro de los lineamientos aprobados en el 2014 donde se confirma que la forma de gestión que predominará será la estatal. Sus falencias en este sentido las analizamos desde dos dimensiones.

En el orden legal:

- El texto constitucional cubano, en sus artículos 14,15,16 y 17, en relación con la propiedad estatal socialista de todo el pueblo²⁶
- Se corrobora con los cuerpos jurídicos que han regulado este sector empresarial, a partir del Decreto No. 42 de 1979, Reglamento general de la empresa estatal, como el eslabón primario de la economía dentro de la Junta Central de Planificación (JUCEPLAN).²⁷
- Se regularon otros cuerpos jurídicos dirigidos al perfeccionamiento de la empresa estatal cubana, como el Decreto Ley No. 252 de 2007, Sobre la continuidad y el fortalecimiento del sistema de dirección y gestión empresarial cubano, el Decreto No. 281 de 2007, Reglamento para la implantación y consolidación del sistema de dirección y gestión empresarial estatal, el Decreto Ley No. 320 de 2014,

24 Ley No. 107, de la Contraloría General de la República de Cuba. G.O. Ordinaria No. 29 de fecha 14 de agosto de 2009.

25 Ley No. 107, de la Contraloría General de la República de Cuba. G.O. Ordinaria No. 29 de fecha 14 de agosto de 2009.

26 Constitución de la República de Cuba. G.O. Extraordinaria No. 3 de fecha 31 de enero de 2003.

27 Decreto No. 42, Reglamento general de la empresa estatal. G.O. Ordinaria de fecha 4 de junio de 1979. Modificado por el Acuerdo de fecha 12 de junio de 1977, G.O. No. 31 de 8 de junio de 1989 y G.O. 8 de junio de 1989.

Modificaciones al Sistema Perfeccionamiento Empresarial, y el Decreto No. 323 de 2014, Modificaciones sistema de perfeccionamiento empresarial.²⁸

- Estas empresas estatales se registran en el Registro de Entidades Estatales y Unidades Presupuestadas de la República de Cuba de la Oficina Nacional de Estadísticas e Información, en este aparecen registradas 1 996 empresas del sector empresarial estatal; el número de empresas del sector no estatal es menor. Las empresas que se encuentran acogidas dentro del perfeccionamiento empresarial se inscriben en el Registro Mercantil del Ministerio de Justicia de la República de Cuba, Decreto Ley No. 226 de 2001.²⁹

En el orden extra legal:

- Los Lineamientos de la política económica y social del Partido Comunista de Cuba actualizados en el 7^{mo} Congreso del Partido Comunista de Cuba y aprobados en Acuerdo por la Asamblea Nacional del Poder Popular para 2016-2021, señalan que en la actualización del modelo económico se reconoce y promueve el desarrollo de fórmulas no estatales de gestión de la propiedad, como la inversión extranjera, el trabajo por cuenta propia, las cooperativas, pero seguirá el papel preponderante de la empresa estatal socialista, en relación al modelo de Gestión Económica, *ordinal 2*.³⁰

- También por la actividad que realizan, hoy la tecnología que se implementa en la mayoría del sector empresarial muestra envejecimiento, obsolescencia y heterogeneidad industrial, con una data de más de 55 años de explotación, elementos estos que no le permite ser hoy en el siglo XXI competitiva en otros mercados con barreras comerciales exigentes, es el caso de la etiqueta-certificación ambiental.

- Otro elemento es el bloqueo económico a que es sometido la nación por parte de los Estados Unidos, incidiendo negativamente en el desarrollo de la industria y de la adquisición de las tecnologías limpias.

- El derrumbe el campo socialista y con este del Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME), órgano internacional que permitió a la nación cubana modernizar parte de su parque industrial y empresarial, desapareció y contribuyó a la heterogeneidad del parque industrial ya reseñado con anterioridad.

Todos estos análisis permiten argumentar cuáles son las principales falencias del marco jurídico ordenador de la auditoría ambiental en Cuba para el sector estatal como institución jurídica y los aspectos concretos para el perfeccionamiento del marco jurídico en el Derecho Público, considerados en este ensayo jurídico.

28 Decreto Ley No. 187, Bases del Perfeccionamiento Empresarial, G.O. Ordinaria No. 45 de fecha 25 de agosto de 1998; Decreto Ley No. 252, Perfeccionamiento empresarial. G. O. Extraordinaria No. 41 de fecha 17 de agosto de 2007; Decreto Ley No. 281, Del Sistema de Información del Gobierno. G.O. Extraordinaria No.10 de fecha 23 de febrero de 2007; Decreto Ley No. 295, Modificativo del Decreto Ley No. 252 Sobre la continuidad y el fortalecimiento del Sistema de Dirección y gestión empresarial cubano, G.O. Ordinaria No. 51 de fecha 7 de noviembre de 2012; Decreto No. 303 de 2012, De la modificación del Decreto No. 281 Reglamento para la implantación y consolidación del sistema de dirección y gestión empresarial estatal, G.O. Ordinaria No. 051 de fecha 7 de noviembre de 2012; Decreto Ley No. 320, Modificaciones al Sistema Perfeccionamiento Empresarial, G.O. Extraordinaria No. 21 de fecha 28 de abril de 2014; Decreto No. 323, Modificaciones sistema de perfeccionamiento empresarial. G.O. Ordinaria No. 21 de fecha 28 de abril de 2014; Tristán Arbesú (2014), artículo de prensa en el periódico digital Granma, donde refiere las modificaciones realizadas a los Decretos Leyes No. 252 y 281, en su condición de Jefa de área de perfeccionamiento de entidades de la Comisión permanente para la implementación y desarrollo donde se aplica el perfeccionamiento empresarial. Y con ello dar cumplimiento al lineamiento no. 15, que contribuya a la actualización del modelo económico dentro del sector estatal cubano.

29 Decreto Ley No. 226 de 6 de diciembre de 2001, se inscriben en el registro: las empresas estatales en perfeccionamiento empresarial, las sociedades mercantiles, las empresas mixtas, las personas naturales extranjeras, otros sujetos que disponga el Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros.

30 Ley No. 118, Ley de la Inversión Extranjera. G. O. Extraordinaria No. 20 de fecha 16 de abril de 2014.

En el orden sustantivo:

- El texto constitucional no reconoce a la Contraloría General dentro de los órganos del Estado.
- La Ley No. 81 de 1997, Ley del Medio Ambiente (artículo 18) no reguló la auditoría ambiental a pesar de su vínculo con la evaluación de impacto ambiental, la licencia ambiental, las producciones limpias y la regulación económica.
- Las normas jurídicas relacionadas con la práctica de la auditoría -Decreto Ley No. 159 de 1995, el Decreto No. 219 de 2005 y la Ley No. 107 de 2009- no regularon la auditoría ambiental.³¹
- La auditoría ambiental aparece regulada en el ordenamiento jurídico en el Acuerdo del Consejo de Estado del 2010, Reglamento de la Ley No. 107 de 2009.³²
- En el ordenamiento jurídico coexisten el Decreto Ley No. 159 de 1995 y la Ley No. 107 de 2009, al no ser utilizada la técnica derogatoria.³³
- El Decreto No. 228 de 1997 y el Decreto Ley No. 200 de 1999, no establecen supuestos contravencionales para esta actividad de control.³⁴

En el orden adjetivo:

- La Ley No. 7 de 1977, no reconoce como parte en el proceso económico a la Contraloría General de la República.³⁵
 - La Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento del 2010 solo establecen el procedimiento interno ante la inconformidad del auditado.
- El salto que permitirá avanzar en el perfeccionamiento del ordenamiento jurídico cubano a esta institución jurídica será:
- Reconocimiento a la CGR en el texto constitucional.
 - Regulación de la auditoría ambiental en la Ley del Medio Ambiente.
 - Regular la auditoría ambiental en la Ley de Auditoría.
 - Derogar el Decreto Ley No. 159 de 1995.
 - Reconocer y regular la auditoría ambiental en la Ley de Empresas.
 - Incorporar en los cuerpos normativos la auditoría ambiental para la responsabilidad administrativa (Decreto No. 228 de 1997 y en el Decreto Ley No. 200 de 1999).
 - Modificar la Ley No. 7 para que se incorpore la CGR como parte en el proceso económico en sede judicial, Ley No. 7 de 1977, Libro IV.
 - Regular dentro del Sistema Nacional de Contabilidad el subsistema para la contabilidad ambiental y el seguro ambiental.
 - Incorporar en el proyecto de Ley de Aguas a la auditoría ambiental como actividad de control.³⁶

Sirva este ensayo para aportar desde el punto de vista teórico una sistematización de los elementos teóricos y normativos de la auditoría ambiental como herramienta de gestión, una propuesta de estructuración de los elementos subjetivos, objetivos y formales de la auditoría ambiental atemperados a las exigencias que impone el ordenamiento ambiental actual considerando la interrelación con

31 Ley No. 107, de la Contraloría General de la República de Cuba. G.O. Ordinaria No. 29 de fecha 14 de agosto de 2009; Decreto Ley No. 219, De la Auditoría Gubernamental. G.O. Extraordinaria No.14 de fecha 25 de abril de 2001.

32 Reglamento de la Ley No. 107 de 2009, Acuerdo del Consejo de Estado de la República de Cuba, 2010.

33 Decreto Ley No. 159, De la Auditoría. G.O. Ordinaria No. 20 de fecha 3 de julio de 1995.

34 Decreto Ley No. 200, Contravenciones en materia de medio ambiente. G.O. Ordinaria No.83 de fecha 23 de diciembre de 1999.

35 Ley No. 7, de Procedimiento civil, administrativo, laboral y económico. G.O. Ordinaria No. 34 de fecha 19 de agosto de 1977.

36 Proyecto de Ley de Aguas Terrestres. Asamblea Nacional del Poder Popular, La Habana, Cuba, 2016, artículo 122, donde solo se reconoce el actuar de la inspección estatal ejecutada por parte del CITMA y el Ministerio de Salud Pública, excluyéndose la auditoría ambiental, a pesar de haberse realizado una auditoría de gestión coordinada al recurso hídrico en el 2014.

el Derecho Administrativo, una primigenia valoración histórica, doctrinal y legislativa sobre la auditoría ambiental; se identifican, analizan y contextualizan los principios del Derecho Ambiental que la informan y se conforma un inventario de las instituciones vinculadas en su régimen jurídico a partir de la utilidad y finalidad de cada una de ellas, de las nuevas tendencias del control ambiental. Traerá consigo la sistematización y explicación doctrinal de los referentes del control administrativo en el ámbito jurídico sobre la base de la adecuación a las condiciones cubanas, para ello se conforman presupuestos jurídicos esenciales hasta ahora inexistentes, para sustentar el perfeccionamiento del régimen jurídico de la auditoría ambiental en Cuba e informar las iniciativas futuras. Se pone a disposición de los operadores jurídicos un material bibliográfico actualizado con las más modernas consideraciones doctrinales sobre el tema. Desde el punto de vista legislativo normativo, se identifican las fortalezas y debilidades del marco legal específico de la auditoría ambiental en Cuba y su relación con el marco legal general relevante sobre la base del objeto y los límites de la investigación, se realizan las recomendaciones para emprender las modificaciones en concordancia con la inserción del nuevo marco teórico, lo que posibilita el perfeccionamiento del régimen jurídico de la auditoría ambiental en el sector estatal cubano. Conllevará a una retroalimentación, al justificar la sistematización en dos planos: la evaluación y aplicación del ordenamiento actual y la formulación de nuevos enunciados jurídicos, válidos para perfeccionar o servir de futuro referente a la institución jurídica analizada desde el Derecho Público. La contribución al desarrollo legislativo, tributara a los operadores jurídicos, auditores y contralores la valoración teórica axiológica e integración socio-jurídica en la materia *ius* ambientalista y la *ius* administrativista, al interrelacionar aspectos doctrinales, axiológicos y técnicos en el proceso de la estructuración lógico-normativa y la aplicación mediante la asimilación de los elementos históricos y socioeconómicos del control ambiental, con un enfoque interdisciplinario.

4. A MANERA DE CONCLUSIONES:

1. Desarrollar y actualizar la doctrina *ius* ambientalista vinculada a la actividad de control administrativo a través de la auditoría ambiental. En la doctrina jurídica ambientalista patria no existe alusión ni tratamiento a la auditoría ambiental, no se le menciona ni explica cuando se enumeran y desarrollan las herramientas de gestión, tampoco indirectamente se le ha abordado por otra rama o saber jurídico desconociéndola como una institución de esta índole y por tanto, queda soslayada la relación jurídica especial que entraña entre los auditores y auditados de este tipo de auditoría. Como ya se explicó se ha estudiado desde los saberes económicos y contables, a pesar de no estar incluida dentro del sistema contable nacional como uno de sus subsistemas por el Ministerio de Finanzas y Precios, lo que podría tributar la ciencia jurídica pues el mismo es válido por regulación normativa. Se evidencia así también el necesario enfoque interdisciplinario desde el punto de vista científico con el desarrollo teórico atemperado al contexto de categorías e instituciones aplicables ya reconocidas y profundizadas por la doctrina foránea como la empresa responsable con el ambiente, la contabilidad ambiental, la reingeniería de procesos, la reingeniería ambiental, los sistemas de gestión ambiental, la etiqueta-certificación ambiental, y la póliza ambiental. Permitirá constatar la multidimensionalidad de la institución jurídica investigada. Con ello se abrirá el debate y la investigación desde la ciencia del Derecho sobre la materia ambiental, permitirá crear una base doctrinal propiciadora de una mejor construcción normativa y la aplicación e interpretación de la norma, además de enriquecer y diversificar la ciencia jurídica cubana. En la configuración doctrinal patria debe ser atendida la conceptualización jurídica de la auditoría ambiental como una herramienta de gestión ambiental, como forma de actividad administrativa e incentivo mercantil. El entendimiento como proceso materializado mediante un procedimiento dividido en fases de preparación, ejecución y conclusión, fundamento del programa para su realización. Serán fijadas las diferencias entre la inspección ambiental y la auditoría ambiental en atención a

sus elementos y finalidad como policía administrativa. Por su especialidad y finalidad, se establecerá una relación jurídica ambiental independientemente que se formalice como una relación administrativa, mercantil, o de otro tipo acorde se regule en el ordenamiento jurídico patrio. La sistematización de la auditoría ambiental, permitió la identificación de los elementos subjetivos, objetivos y formales. En el contexto cubano deberá desarrollarse el carácter subjetivo de la Contraloría General de la República, si esta auditoría pudiera ser realizada por las sociedades civiles y mercantiles de auditoría, la vertiente dentro de la responsabilidad social empresarial cubana. En la parte objetiva debe atenderse a los conceptos de tecnología limpia emitidos en Cuba, los requisitos de la etiqueta-certificación ambiental en el país, los índices de contaminación vinculados con la concepción tributaria novedosa en el sistema tributario por el impuesto sobre vertidos. En los elementos formales las formas que se reconozcan al realizar la auditoría ambiental determinarán los documentos necesarios: notificación, contrato (en su caso) e informe final. Los subjetivos y objetivos deben determinar el contenido del informe de la auditoría. La entrega de la certificación ambiental será coherente con la realización de la auditoría ambiental, es una de las finalidades de esta última; constituye un requerimiento de la tecnología aplicada y la que se prevé introducir dentro de la empresa responsable con el ambiente (producciones limpias) como instrumento de mercado.

2- Actualizar el ordenamiento jurídico cubano en relación al reconocimiento de la auditoría ambiental como herramienta de gestión ambiental y de control administrativo. Atender dentro de la normativa ambiental relacionada con las herramientas de gestión la inclusión de la auditoría ambiental, identificadas de esta manera dentro de la doctrina internacional. La auditoría ambiental debe incorporarse desde la Ley de medio ambiente, hasta la normativa complementaria en el derecho sustantivo. Por la Contraloría General de la República se debe promulgar un programa para la auditoría ambiental como procedimiento, por su interdisciplinariedad y multidisciplinariedad, para que se entregue la certificación ambiental como parte de la responsabilidad social empresarial por el sujeto evaluador al concluir. Atender la unidad y coherencia de la regulación jurídica relativa a la auditoría ambiental, así como al principio de legalidad; al no estar derogado el Decreto Ley No. 159 de 1995 de la Auditoría en desuso, contradictorio y redundante en ocasiones con la vigente y actual norma en aplicación, Ley No. 107 de la Contraloría General de la República de 2009. Atender de forma especial la regulación de la auditoría ambiental en Cuba, debido a sus diferencias con los otros tipos de auditoría en sus elementos, integralidad y finalidad no solo de control sino para la certificación ambiental. Armonizar el Derecho Administrativo en su régimen sancionador para que en la ejecución de la auditoría ambiental pueda aplicarse el Decreto No. 228 de 1997, por parte de los auditores en correspondencia con los principios precautorio y de oportunidad y del Decreto Ley No. 200 de por parte de la inspección ambiental por el Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente en el acompañamiento a esta actividad de control administrativo, en atención a la articulación del sistema contravencional cubano en materia de exigencia de la responsabilidad administrativa.

3- Desarrollar dentro del ordenamiento jurídico cubano el reconocimiento de la contabilidad ambiental dentro del Sistema Contable Nacional. Atender dentro de la normativa cubana en el Sistema Contable Nacional la inclusión de los términos de economía y contabilidad ambiental a partir de su reconocimiento en el ordenamiento jurídico como condición requerida por estar vinculados con la auditoría ambiental como uno de sus subsistemas identificados de esta forma en la doctrina internacional por parte del Ministerio de Finanzas y Precios, ello permitirá analizar dentro del presupuesto financiero el análisis del costo-utilidad-volumen a los empresarios como sujetos de gestión económica de sus partidas presupuestarias.

4- Actualizar el ordenamiento jurídico en relación al reconocimiento de las producciones limpias y la empresa responsable con el ambiente en la normativa ambiental. Atender los retos de la auditoría ambiental aplicada en el sector estatal cubano, al implementarse las producciones limpias

para construir la futura empresa responsable con el ambiente con la certificación ambiental, independiente de las regulaciones de calidad ambiental, con un tratamiento conceptual y normativo acorde a nuestras condiciones particulares, no reconocida dentro del ordenamiento jurídico identificada de esta forma en la doctrina internacional. Ello permitirá atemperar la normativa ambiental acorde a los principios de acceso a la información ambiental, la cobertura financiera a través del seguro ambiental, los elementos de participación popular en la toma de decisiones ambientales y la evaluación de impacto ambiental, identificadas de esta forma en la doctrina internacional. Y así reconocer las categorías referidas con anterioridad y otras asociadas en el aparato conceptual de la Ley del Medio Ambiente.

5- Realizar con enfoques interdisciplinarios e interinstitucionales la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas vinculadas a la actividad de control administrativo ambiental. Valorar la creación de futuros órganos judiciales, fiscales o administrativos encargados de forma exclusiva al tratamiento y solución de la materia ambiental, o en su defecto asegurar normativa y administrativamente el alcance o participación suficiente de los ya existentes, en el control administrativo ambiental. Será necesario reconocer en la ordenación jurídica del llamado Derecho de la Empresa por su trascendencia mercantil, laboral, financiera, económica en relación al control administrativo realizado a través de la auditoría ambiental. En futuras modificaciones de la normativa jurídica atender el tratamiento al bien jurídico de los delitos ambientales en función de su especialización y la delimitación de la responsabilidad penal ambiental de la persona jurídica, pues constituye *última ratio* para tales conductas detectadas por la auditoría ambiental, como responsabilidad de los sujetos de gestión auditados en el sector estatal cubano. Dentro de la legislación penal patria, reconocer la responsabilidad de la Persona Jurídica, a partir de los cambios que se operan en el nuevo escenario mercantil con la actualización del modelo económico y social, que no es el que operaba en la década del 70 del pasado siglo con una economía centralizada a través de la empresa estatal socialista, donde se defina su concepto, los delitos en que podrá participar como sujeto activo, los mecanismos legales que permitan su detección y enjuiciamiento, y el procedimiento para aplicarse en estos procesos. En el tráfico mercantil nacional del siglo XXI coexisten varios sujetos de gestión económica, los que aparecen en este escenario el empresario individual con empresas privadas, y las cooperativas no agropecuarias. El régimen sancionador de los delitos con incidencia ambiental se agrupa en la familia de los delitos contra la economía nacional y la salud colectiva en la Ley No. 62 de 1987, resultando necesario ordenarlos en la familia de los delitos contra el medio ambiente y que con ello proteger los ecosistemas de la nación cubana en atención a lo regulado en la Ley No. 81 de 1997, que defina la responsabilidad de la Persona Jurídica.

REFERENCIAS

AGUILERA MESA, I. *“Proyecto de programas para la realización de auditorías de gestión ambiental”*. Universidad de La Habana, 2005.

ALEXY, R. *“Teoría de la argumentación jurídica”*. (Eds) Madrid: Shurkand, 1997.

ANTÚNEZ SÁNCHEZ, A. “La auditoría ecológica, un instrumento en la gestión ambiental”. *Revista Derecho y Medio Ambiente*. n.21, 2010, p.18.

ANTÚNEZ SÁNCHEZ, A. “La auditoría ambiental: Una revisión y propuestas en clave de su función pública y dimensión empresarial”. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, n. 26, 2015.

ARMADA TRABAS, E. *“Metodología para desarrollar auditorías de gestión en Cuba”*. Universidad de La Habana, 2005.

ATIENZA, M. *“Argumentación y legislación”*, (Eds) Madrid: Thomson Civitas, 2004.

- AYES AMETLLER, G. *“Medio Ambiente: impacto y desarrollo”* (Eds) La Habana: Científico Técnica, 2003.
- BEJERANO PORTELA, G. *“Informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular. Las Auditorías de Gestión Cooperadas ejecutada por la CGR a los recursos hídricos en la nación”*, La Habana, 2014.
- BELMONTE MARTIN, I. *“La ecoauditoría: un instrumento para la defensa del ambiente.”* *Revista de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche* 4. España, 2009.
- BUSTAMANTE ALSINA, J. *“Derecho Ambiental, fundamentación y normativa”* (Eds) Argentina: Abeledo Perrot, 1^{ra} edición, 1995.
- BRAÑES BALLESTEROS, R. *“La fundación del Derecho Ambiental Latinoamericano”* (Eds) PNUMA-ONU. México, 1997.
- BRAÑES BALLESTEROS, R. 2000, *“Manual de Derecho Ambiental Mexicano”* (Eds) Fondo de Cultura Económica y Fundación Mexicana para la Educación Ambiental. México, 2000.
- BRAÑES BALLESTEROS, R. *“Informe del Derecho Ambiental en Latinoamérica, análisis histórico-doctrinal y jurídico desde el Derecho Ambiental”* (Eds) PNUMA-ONU. México: 1^{ra} edición, 2001.
- CAFFERATA, N. *“Naturaleza jurídica del Derecho Ambiental”* (Eds) México: INE Semarnat, 2008.
- CÁNOVAS GONZÁLEZ, D. *“Licencia ambiental y sistemas de responsabilidad”*, *El Derecho Público en Cuba a comienzos del siglo XXI*. (Eds) Cuba: Universidad de La Habana, 2010.
- CÁNOVAS GONZÁLEZ, D. *“Estudios sobre Derecho del Ambiente”*. (Eds) Caracas: Hermanos Vadell, 2011.
- CARABALLO MAQUEIRA, L. *“El Derecho Ambiental. Realidades y esperanzas”* (Eds) La Habana: Acuario, 2014.
- CARMONA LARA, M. *“Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental en México”*. (Eds) México: UNAM, 2005.
- CARMONA LARA, M. *“Derechos Humanos y Medio Ambiente”*. *Revista Jurídica UNAM*. México, 2005.
- CASTILLO TÉLLEZ, C. *“Memoria histórica de la actividad de la auditoría pública en la República de Cuba”* (Eds) La Habana: Contraloría General de la República de Cuba, 2014.
- COOPERS & LYBRAND. *“Los nuevos conceptos de control interno”* (Eds) España: Días de Santos, 1997.
- CRUZ SARDIÑAS, T. *“El derecho al desarrollo sostenible. Una actualización obligada para la doctrina del Derecho Ambiental”* (Eds) La Habana: CITMA, 2013.
- DE BESA ANTUNES, P. *“Direito Ambiental”*. (Eds) Brasil: Lumen Juris, 2010.
- DE LUCAS, J. *“Introducción a la Teoría del Derecho”*. (Eds) La Habana: Félix Varela, 2006.
- DI TRINDADE AMADO, F. *“Derecho Ambiental Esquemático”* (Eds) Brasil: Método, 2011.
- DIEZ PICAZO, L. *“Sistema de Derecho Civil”*. (Eds) Madrid: Tecnos, 1976.
- FERNANDEZ BULTÉ, J. *“Historia del Estado y Derecho en Cuba”*. (Eds) La Habana: Félix Varela, 2005.
- FERNANDEZ BULTÉ, J. *“Teoría del Estado y el Derecho en Cuba”*. (Eds) La Habana: Félix Varela, 2005.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Las auditorías ambientales*. Editorial Tirant lo Blanch, España, 2008.
- FERNÁNDEZ RUBIO-LEGRÁ, Á. *Ley No. 81 de 1997, del Medio Ambiente. En más de 150 preguntas y respuestas*. (Eds) La Habana: Ministerio de Justicia, 1999.

- FERNÁNDEZ-RUBIO LEGRÁ, Á. “*El Derecho Ambiental en los Estados Unidos de Norteamérica, Seminario internacional de Derecho Ambiental Internacional y sus problemas actuales*”. Unión Nacional de Juristas de Cuba. La Habana, 2008.
- FIX-ZAMUDIO, H. “Los derechos humanos y su protección jurídica en Latinoamérica”. *Revista Ciencias Jurídicas*. México, 2010.
- FRONTI DE GARCÍA, L. “*Contabilidad Ambiental, segmento contable para el Siglo XXI*”. (Eds) Argentina: Cooperativas, 2007.
- GARCINI GUERRA, H. “*Derecho Administrativo*”. (Eds) La Habana: Pueblo y Educación, 1986.
- GÓMEZ GARCÍA, L. “Auditoría Ambiental, voluntaria u obligatoria. Importancia de implementar la auditoría ambiental en la industria”. *Revista de Orden Público, Estado y Derecho*, 11. México, 2011.
- GONZÁLEZ NOVO, T. “*Cuba, su medio ambiente después del medio milenio*”, (Eds) La Habana: Científico-Técnica, 1998.
- GONZÁLEZ NOVO, T. “*Legislación ambiental: una herramienta*”. (Eds) La Habana: Academia, 1999.
- HARLEM BURLAND, G. “*Informe Nuestro Futuro Común*”. ONU, 1984.
- HERNÁNDEZ TORRES, V. “*Marco institucional ambiental*”. Derecho Ambiental cubano. (Eds) La Habana: Félix Varela, 2007.
- HERRERIAS ARISTI, E. 2009. “Relación de la Auditoría Ambiental y las normas ISO 14000. La protección y seguridad del medio ambiente laboral”. (Eds) México: Porrúa.
- INFORME 7^{mo} Congreso del Partido Comunista de Cuba. 2016. (Eds) Gráfica de Holguín.
- LEE, H. “*Manual de Auditoría Medioambiental. Higiene y Seguridad*”. (Eds) Estados Unidos de América: Mc Graw-Hill, 1998.
- LEFF, E. “*El saber ambiental*”. (Eds) México: Siglo XXI, 1998.
- LUSTOSA DA COSTA, C. “*Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonía*”. *Revista OLACEFS*, 5. Brasil, 2014.
- MARTÍN MATEO, R. “La ecoauditoría”. *Boletín de Estudios Económicos*, 150. España, 1993.
- MARTIN-RETORTILLO BÁQUER, L. “*Vías concurrentes para la protección de los derechos fundamentales*”. (Eds) España: Iustel, 2006.
- MATILLA CORREA, A. “*Los primeros pasos de la ciencia del Derecho Administrativo en Cuba*”. (Eds) España: Dykinson, 2011.
- MÉNDEZ LÓPEZ, J. “La constitución política. Papel que desempeña en la protección del Derecho Ambiental”. *Revista Santiago*. Cuba, 2003.
- MURAD ROBLES, P. “*La Auditoría Ambiental voluntaria*”. (Eds) México: Porrúa, 2009.
- NAVARRETE LIGARTE, P. “La empresa y la certificación ambiental”. *Revista Ambiente*, Hoy 4. Colombia, 2007.
- NOGUEIRA LÓPEZ, Alba. “*Régimen jurídico de la auditoría ambiental*”. Universidad Santiago de Compostela. España, 1997.

PELEGRÍN MESA, Á. "Procedimientos para evaluar la gestión de costos medio ambientales dentro del nuevo paradigma de la contabilidad de gestión". *Revista electrónica de Contabilidad y Finanzas COFIN*. Habana, 2011.

PEREIRA BASANTA, J. "La autorización ambiental en el marco del procedimiento de evaluación de impacto ambiental: introducción a su régimen jurídico en Cuba". Universidad de La Habana, 2011.

PÉREZ BELLO, Á. "La contabilidad de gestión y el medio ambiente". Universidad de Granma. Cuba, 1999.

PÉREZ HERNÁNDEZ, L. "Algunas consideraciones a debate sobre la ciencia jurídica y sus métodos". *Revista Cubana de Derecho*, 38. (Eds) La Habana: UNIJURIS, 2011.

POZO CEBALLOS, S. "Naturaleza y papel de la Contraloría General de la República de Cuba dentro del sistema de control externo". *Revista electrónica de contabilidad y finanzas COFIN*. Habana, 2011.

REY SANTOS, O. "Sobre los Instrumentos de la gestión ambiental" en, VIAMONTES GUILBEAUX, Eulalia (coordinadora) *Derecho Ambiental Cubano*, 2^{da} edición, (Eds) La Habana: Félix Varela, 2007.

SANTI, R. "L'ordinamento giuridico". Italia: Annali delle Universita Toseane, 1917.

SANTI, R. "El ordenamiento jurídico", (Eds) Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SOLER DEL SOL, A. "El Derecho al alcance de todos, Ley No.81 Ley del Medio Ambiente". (Eds) La Habana: ONBC, 2013.

TOLEDANO CORDERO, D. "La responsabilidad civil por daños ambientales". Universidad de La Habana. Cuba, 2005.

TUA PEREDA, J. "Evolución y situación actual del pensamiento contable. La inserción de la contabilidad ambiental en la empresa". *Revista Legis de Contabilidad & Auditoría*, 24. Colombia, 2008.

TUA PEREDA, J. "Pacioli la partida doble y el renacimiento". *Revista de Contabilidad*. España, 2012.

VAN LEEUWEN, S. "El desarrollo de la auditoría ambiental dentro de la INTOSAI". *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, 1. Estados Unidos de América, 2013.

VIAMONTES GUILBEAUX, E. "Derecho y Medio Ambiente: protección de la salud y la calidad de vida" (Eds) La Habana: Pablo de la Torriente Grau, 2012.

VILLARDEFrancos ÁLVAREZ, M. "La auditoría como proceso de control: concepto y tipología". *Revista Ciencias de la Información*, 2, 2006.

VILLAVELLA ARMEGOL, C. "La investigación y la comunicación científica en la Ciencia Jurídica". (Eds) Puebla: Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, 2009.

VILLAVELLA ARMENGOL, C. "Los derechos humanos y el medio ambiente, su tratamiento en el Derecho Constitucional comparado". *Revista electrónica de Estudios Jurídicos CUBALEX*. La Habana, 2011.

Recibido em: 06/01/2016

Aprovado em: 10/02/2017