

# La auditoría ambiental

en el derecho público

## *The environmental auditing*

in the public right

### Resumen

En el planeta se han alcanzado avances significativos en la política ambiental y dentro de esta la gestión ambiental en las organizaciones empresariales, ejecutada por los funcionarios públicos y personas naturales dentro del entramado de la Administración Pública y los órganos con competencia para ello. Este hecho ha permitido articular estrategias de conservación y aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y del ambiente en general como principal paradigma. Estos avances han sido inclusivos al desarrollo normativo desde el texto constitucional hasta las materias civil, administrativa, tributaria del bien jurídico ambiente para su protección, fundamentado desde la doctrina constitucional, donde se establecen los derechos ambientales para el ciudadano, la participación ciudadana mediante el ejercicio del poder popular, que permita alcanzar el principio del desarrollo sostenible. Se ejecuta un análisis en lo referente a 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, porque y para que surgió, de los cuerpos jurídicos legales que la establecen, sus lindes con otros saberes y ciencias.

**Palabras clave:** actividad de control, legalidad, responsabilidad, competencia, mercado.

### Abstract

In the planet have caught up with him significant advances in the environmental policy within this and the environmental step in the business organizations, debtor whose property is attached for the public official and natural people within the framework of the Public Administration and organs with competition for it. This has allowed articulating strategies of conservation and sustainable use of the natural resources of the environment and in general like principal paradigm. These advances have been inclusive to the normative development from the constitutional text to the civil matters, white-collar worker, taxpayer of the very juridical environment for his protection, well-founded from the constitutional doctrine, where the environmental rights become established for the citizen, the civic intervening participation the exercise of the popular power, that it allow attaining the beginning of the sustainable development. You execute an analysis referring to 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 abutments with another knowledges and sciences.

**Keywords:** activity of control, legality, responsibility, competition, market.

### Alcides Francisco Antúnez Sánchez

*Licenciado en Derecho. Máster en Asesoría Jurídica por la Universidad de Oriente. Profesor auxiliar Derecho Ambiental. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Granma. República de Cuba. Trabajo investigativo vinculado con la teoría, la norma jurídica y la práctica de la auditoría ambiental en el sector estatal cubano, vinculado al nuevo modelo económico social para el perfeccionamiento del ordenamiento jurídico. Contacto: aantunez@udg.co.cu antunez63@nauta.cu.*

### Amed Ramírez Sánchez

*Licenciado en Derecho. Máster en Derecho Constitucional y Administrativo. Universidad de Oriente. Máster en Derecho Constitucional. Universidad Internacional Menéndez Pelayo y el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de Madrid. Profesor asistente. Universidad de Granma. Cuba. Contacto: aramirez@udg.co.cu*

### Recibido:

20 de septiembre de 2016

### Aceptado:

14 de diciembre de 2016

## INTRODUCCIÓN

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 ha denominado “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. Así las cosas, la historia devela que los cambios que tan vertiginosamente se han presentado en el mundo 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 en las ciencias. Demostrándose que, en más de tres centurias, el hombre ha logrado afectar de manera notoria las constantes físicas del planeta y la existencia de las especies que habitan en él, poniendo en riesgo con ello su biodiversidad.

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 Bruthland. En la Declaración de Johannesburgo de 2002, se reafirmó este compromiso al decir del profesor Cánovas González<sup>1</sup>.

El control ambiental como función pública trascendió del control tradicional realizado a la empresa y la industria dentro de las formas de gestión, en sus inicios solo para evaluarles la contabilidad y los sistemas de gestión ambiental, ahora se dirige a evaluar las políticas públicas dirigidas a proteger el medio ambiente, para ello en el primer decenio del siglo XXI, 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 y Antúnez Sánchez<sup>2</sup>.

El fin de esta actividad de control es prevenir, para perfeccionar la tecnología y dar un carácter más competitivo con influencia mercantil, al conceder la certificación ambiental a las personas naturales o jurídicas, siendo esto lo que le falta a las que se han ejecutado en la nación cubana. Es loable significar que no encontramos en la literatura cubana ni extranjera evidencias

1 Cánovas González, Daimar, *Responsabilidad civil y licencia ambiental. Instrumentos al servicio del desarrollo sostenible*. En Revista electrónica de la Agencia del Medio Ambiente, No. 11. La Habana, 2006.

2 Van Leeuwen, Silvia, *El desarrollo de la auditoría ambiental dentro de la INTOSAI*. En Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, No. 1. Estados Unidos de América, 2013; Antúnez Sánchez, Alcides, *La auditoría ambiental: Una revisión y propuestas en clave de su función pública y dimensión empresarial*. En Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, No 26. España, 2015.

que recojan la conceptualización integral de la auditoría como institución jurídica expuesta en este ensayo, 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 en Cuba y en el mínimo efecto de las pocas realizadas.

Por todo lo señalado, el artículo tiene como objetivo argumentar la necesidad de que la institución jurídica de la auditoría ambiental se dote de un constructo desde la doctrina teórica para su adecuada regulación normativa, que permita con ello perfeccionar el ordenamiento jurídico cubano y su práctica en el sector empresarial a las personas jurídicas y naturales, y hacer con ello la empresa cubana competitiva. Para ello fue realizada una sistematización de sus elementos, y fue necesario utilizar los métodos de la investigación como el histórico lógico, el de análisis síntesis, el de derecho comparado, exegético jurídico, y el de inducción deducción.

### **La auditoría ambiental como institución jurídica. Los elementos que la conforman desde el derecho público**

La obra de Lucas Pacioli publicada en 1494<sup>3</sup>, en el tratado sobre el método conocido de la “par-

tida doble”, evidencia que desde el año 254 a.C. se inspeccionaban y comprobaban las cuentas, factor este 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<sup>4</sup>. Datos y documentos confirman en este análisis, 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 ya existían firmas acreditadas de contadores públicos en países como Escocia, Estados Unidos de América e Inglaterra, estos fueron los primeros países en los cuales tomó relevancia la actividad de la contaduría pública ligada a la práctica de la auditoría estatal<sup>5</sup>.

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

3 Tua Pareda, José, *Pacioli, la partida doble y el renacimiento*. En Revista de Contabilidad. España, 2012, pp. 1-23.

4 Tua Pareda, José. *Evolución y situación actual del pensamiento contable. La inserción de la contabilidad ambiental en la empresa*. En Revista Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 24. Colombia, 2008, pp. 4-19; Fronti de García, Luisa, *Contabilidad ambiental, segmento contable para el Siglo XXI*. Editorial Cooperativas, Argentina, 2007, p. 229.

5 Gómez García, Luis, *Auditoría ambiental, voluntaria u obligatoria*. Importancia de implementar la auditoría ambiental en la industria. En Revista de Orden Público, Estado y Derecho. No. 11. México, 2011, pp. 27-29.

tal que diera confianza y fuera competitiva, vinculada a la actividad del Comercio interno y foráneo<sup>6</sup>. En el pasado siglo XX, fueron incluidas normativas jurídicas como voluntad de la Administración Pública, factor que 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.

Se considera que esta institución jurídica analizada, vinculada con la protección del bien jurídico ambiental, reconocida como la herramienta de gestión regulada en normas jurídicas vinculadas al derecho ambiental, se aprecia regulada 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 a 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 que posea. Su conexión se aprecia al estar relacionada a los orígenes del ius ambientalismo, como parte de la Agenda Pública Internacional; los textos de las Entidades Fiscalizadoras Su-

periores, señalan al año 1969 como su inicio, con posterioridad las cumbres ambientalistas han debatido los problemas ambientales del planeta Tierra y las medidas para su mitigación, han aportado al desarrollo de esta institución jurídica como parte de las herramientas de gestión ambiental reconocidas por esta doctrina del derecho público<sup>7</sup>.

La Declaración de Estocolmo de 1972, Conferencia de Naciones Unidas sobre ambiente humano, 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” (concepción derecho-deber).

En consonancia con la preocupación por la protección ambiental, la que ha alcanzado importancia y magnitud en los últimos años al más alto nivel, ello lo prueban las Cumbres efectuadas y los tratados firmados en la materia, como son 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 Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992, y la Convención sobre la Diversidad Biológica de 1992, entre otras. Pero la dificultad que se enfrenta con el tema de la mitigación de los gases de efectos invernadero se aprecia

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> *Cumbre Mundial del medio ambiente. La problemática ambiental mundial*. Disponible en <http://www.pnuma.onu.org> PNUMA-ONU. Brasil, 1995.

que 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<sup>8</sup>.

Empero, hay que significar que las raíces de la crisis ambientalista están 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”<sup>9</sup>. Aportes que no se limitan a este período, después de Río de Janeiro hubo la Cumbre de Johannesburgo de 2002 y la Cumbre Río+20 de 2012,<sup>10</sup> donde se ha abordado el tema del cambio climático y por tanto su mitigación por parte de los principales Estados contaminadores.

Textos en materia jurídica analizados revelan que la auditoría ambiental se originó en los Estados Unidos de América a finales de los años setenta 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 Estatal y Federal ante los problemas ambientales que acontecían en esta nación<sup>11</sup>. Siguiendo esta idea, se aprecia cómo en 1972 la Cumbre de Estocolmo da la pauta para el reconocimiento de los derechos humanos, el derecho al medio ambiente y al bien jurídico protegido. Por lo que el derecho al medio ambiente y al desarrollo sustentable como paradigmas de la Administración Pública son derechos de naturaleza jurídica especial, es un nuevo derecho que responde a nuevos retos. Le continuó 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.

Uno de estos retos 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 un tema pertinente, de aquí que su principal asidero sea en cada país a través del texto constitucional, como lo refiriera Fix Zamudio<sup>12</sup>. Por ello, en respuesta

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

9 Declaración Río+20. Brasil, 2012.

10 Fernández-Rubio Legrá, Ángel, *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.

11 Lee, Harrison, *Manual de auditoría medioambiental. Higiene y seguridad*. Política Nacional Ambiental desde 1969, cuerpo legislativo sobre la Evaluación de Impacto Ambiental en Leyes Federales y Estaduales, 2<sup>da</sup> edición. Editorial Mc Graw-Hill, Estados Unidos de América, 1998, pp. 7-29; Herrerías Arísti, Enrique, *Relación de la auditoría ambiental y las normas ISO 14000*. La protección y seguridad del medio ambiente laboral. Editorial Porrúa, México, 2009, pp. 1-9.

12 Fix-Zamudio, Héctor, *Los derechos humanos y su protección jurídica en Latinoamérica*. En Revista Ciencias Jurídicas, UNAM. México D.F., 2010; Carmona Lara, María, *Derechos humanos y medio ambiente*. En Revista Jurídica UNAM. México, 2005.

a los problemas globales de contaminación, generados con la Revolución Industrial y los avances tecnológicos que esta trajo consigo, en la década de los años ochenta, 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 de su implementación. 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<sup>13</sup>. 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”<sup>14</sup>.

Su íter se enmarca a partir de ser reconocida por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el año 1995 del siglo pasado como una 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, por

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<sup>15</sup>.

El catedrático 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 1948 nada se dice acerca del medio ambiente, eran otros los problemas y 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 y que no tengan todos las mismas disponibilidades ni la misma voluntad<sup>16</sup>.

Se aprecia como la propia década de los noventa adiciona nuevos elementos tecnológicos

13 Murad Robles, Pedro, *La auditoría ambiental voluntaria, concepto, antecedentes, fundamentación jurídica y evaluación*. Se formaliza y ejecuta a través de la solicitud del empresario. Editorial Porrúa, México, 2009, pp. 263-303; Navarete Ligarte, Pedro, *La empresa y la certificación ambiental*. En Revista Ambiente Hoy, No. 4. Colombia, 2007, pp. 20-29.

14 Harlem Burtland, Gro, *Informe Nuestro Futuro Común*, ONU, 1984.

15 Entidades Fiscalizadoras Superiores, en los países se constituyen en Contralorías Generales, Tribunales de Cuentas, Oficina Nacional de Auditoría, Procuradurías Generales y Auditoría General de la Nación, Informe X Asamblea General ordinaria de la OLACEFS. Brasilia, 2010

16 Martin-Retortillo Báquer, Lorenzo, *Vías concurrentes para la protección de los derechos fundamentales*. Editorial Iustel, España, 2006.

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. Para ello, son analizados conceptos dados sobre esta actividad de control, se parte del elaborado por la Entidad Fiscalizadora Superior, sujeto internacional que regula metodológicamente esta actividad de control al medio ambiente, 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<sup>17</sup>.

Las normas técnicas ambientales ISO 14001 y 19011 coinciden en definirla como un “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”<sup>18</sup>.

La Cámara Internacional de Comercio, rectora de la actividad comercial por su vínculo con esta actividad de control, 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<sup>19</sup>.

17 Antúnez Sánchez, Alcides, *La auditoría ecológica, un instrumento en la gestión ambiental*. Se señala la importancia que reviste esta herramienta de gestión para introducir nuevas concepciones como empresa limpia no contaminadora. En *Revista de Derecho y Medio Ambiente*, No. 21. España, 2010, p. 18.

18 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>

19 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 Martín, Ismael, *La ecoauditoría: un instrumento para la defensa del ambiente*. Instrumento de gestión ambiental para proteger el medio ambiente dentro y fuera de la empresa. En *Revista de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche*, No. 4. España, 2009, pp. 57-78.

Este autor considera enmarcarla como una actividad de control, como el instrumento de gestión ambiental de naturaleza jurídica pública. Su campo de acción es 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 Contralores<sup>20</sup>; 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.

Se valora, como el equipo de auditores reconocen a la auditoría ambiental como 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. Su ejecución tiene un efecto directo y vinculante al auditado, puede ser onerosa o gratuita en su práctica. Su resultado final certificador 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 de la talla De Bessa Antunes, 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 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<sup>21</sup>.

Estos autores refieren que sus elementos caracterizadores se perciben a partir de que es un 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

20 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.

21 De Bessa Antunes, Paulo, *Direito ambiental*. Editorial Lumen Juris, Brasil, 2010; Di Trindade Amado, Fernando, *Derecho ambiental esquematizado*, 2<sup>da</sup> edición. Editorial Método, Brasil, 2011; Bustamante Alsina, Jorge, *Derecho ambiental, fundamentación y normativa*. Editorial Abeledo Perrot S.A., 1<sup>ra</sup> edición. Argentina, 1995.



es voluntaria u obligatoria, proporciona y da publicidad sobre el comportamiento ambiental a la organización empresarial. Reseñan que es una técnica de protección ambiental. Está reconocida como un instrumento de mercado de carácter cooperador. Permite a la organización usar un logotipo como organización responsable tras el resultado de la auditoría y ello le permite que se inscriba en un Registro Público. 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.

Por todo lo referido, se justiprecia como el profesor Leff 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<sup>22</sup>, pertinentes en esta actividad de control ambiental ejecutada para proteger el medio ambiente como bien público. Para ello, se considera necesario realizar 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 para 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 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 un

22 Leff, Enrique, *El saber ambiental*, 3ª edición. Editorial Siglo XXI, México, 1998, p. 108.

acto formal conclusivo), contenido 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 de 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, puede 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).

### **Orígenes y evolución de la auditoría ambiental como institución jurídica en el ordenamiento jurídico cubano**

Los estudios realizados desde los saberes contables e históricos señalan que el ejercicio de la auditoría pública, como 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 de control era realizada por inspectores desde la Administración Pública para controlar los negocios de su propiedad, señalado por los estudios históricos realizados

desde la Contraloría General de la República por Castillo Téllez<sup>23</sup>.

Para realizar el análisis del control a los bienes públicos se parte desde el período comprendido a partir del siglo XVII hasta el XVIII, toda vez que el control por la Administración a las finanzas públicas lo realizaron la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas, al ser las instituciones que ejecutaron las funciones de percepción de los registros contables, la vigilancia de las rentas y los recursos públicos. Así las cosas, la historia económica del país 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, fortaleciéndose 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 presump-

tos 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<sup>24</sup>.

A partir del triunfo de la Revolución en 1959, se valora como se inicia todo un cambio en la estructura socioeconómica del país, proceso este 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. Con los cambios acontecidos a nivel mundial en los objetivos de la actividad de control, se analiza como 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 valora cómo se ha extendido de manera progresiva al control ambiental ante los altos índices de contaminación generados por las industrias en sus procesos productivos y de los servicios.

En 1959, el Gobierno decide implementar otros mecanismos de control, para ello se constituyó el Ministerio de Recuperación de Bienes Malversados como continuador de la función pública. Con posterioridad, toda la actividad de control practicada en el país se

23 Castillo Téllez, Carlos, *Memoria histórica de la actividad de la auditoría pública en la República de Cuba*. En Archivo de la Contraloría General de la República de Cuba. La Habana, 2014.

24 Constitución Cubana de fecha 1º de julio 1940. G.O. de 20 de diciembre de 1940.

ejecutó por el Ministerio de Industrias. Se tomó la decisión de conformar las primeras Unidades de Auditoría Interna en todos los organismos de la Administración Pública. En este período de tiempo, se evidenció la ejecución de la auditoría estatal en toda la nación. Estas decisiones compensaron la pérdida de fuerza en el ámbito de la actividad de control interno y externo de los organismos creados al desaparecer el Ministerio de Hacienda y luego la Dirección de Comprobación.

Para 1976, reconocido como 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; según se muestra 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..."<sup>25</sup>.

Con la evolución de la auditoría en las formas de gestión del sector estatal cubano a partir de 1994, se aprecia como se continua la decisión de perfeccionar el trabajo de la Administración Estatal, se decide para ello concluir las funciones

que realizaba el Comité Estatal de Finanzas y Precios, trasladadas entonces 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. 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 1997<sup>26</sup> para aplicar el derecho administrativo sancionador en materia de auditoría.

Entre los años 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, 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 OACE, fue el sujeto que realizó la actividad de control y la fiscalización gubernamental,

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

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

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. 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 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 antes de la concreción del proyecto social cubano a partir de la etapa de institucionalización.

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, las formas de gestión del sector estatal por ser mayoritario prueban que la actividad de control ambiental y sus primeras manifestaciones como herramienta de gestión no se practicaron, solo existen evidencias de su ejecución en las auditorías de gestión y de cumplimiento, las cuales controlaron temáticas vinculadas a la protección del bien jurídico ambiental y en la actividad de autocontrol a las formas de gestión del sector estatal cubano.

La tendencia seguida por la Administración Pública en Cuba se constata que el control se ejecutó por por parte de los Organismos de la Administración Central del Estado. Se valora como la normativa que regula la auditoría en el ordenamiento jurídico cubano se caracteriza por ser gratuita, obligatoria y ejecutada a través de un plan y metodología. 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<sup>27</sup>.

Con la modificación constitucional producida 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

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

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...”<sup>28</sup>.

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<sup>29</sup>. 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<sup>30</sup>.

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

29 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...".

30 Declaración de Río de Janeiro de 1992.

Desde el Derecho Administrativo patrio en el período de los años setenta al ochenta, se analizaron los aportes científicos 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, al ser 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. Y sobre el control refirió que la legalidad socialista requiere imperativamente que todos los órganos administrativos actúen y se mantengan dentro de su esfera de competencia. Esta actividad de control la vinculan en el ordenamiento jurídico cubano al Decreto Ley No. 67 de 1983, pero no estudiaron la institución de la auditoría pública en la nación a pesar de que esta ya se ejercía por la Administración Pública<sup>31</sup>.

Al profesor Garcini, como uno de los exponentes principales en Cuba del derecho público; en el siglo XXI le han seguido los trabajos publicados por 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

31 Garcini Guerra, Héctor, *Derecho administrativo*, Editorial Pueblo y Educación, 2<sup>a</sup> edición. La Habana, Cuba, 1986, pp. 169-172

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<sup>32</sup>. El que no señala ningún referente que nos permita considerar que se estudió la actividad de control, en especial la auditoría, la que ya tenía regulaciones en el ordenamiento jurídico.

Empero, en materia de derecho ambiental, a partir de que su eje horizontal es el derecho administrativo, contamos con el análisis realizados por Pereira Basanta<sup>33</sup>, Cánovas González<sup>34</sup>, y Rey Santos<sup>35</sup>, la que 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 magni-

tud generadoras de intensos impactos sobre el medio ambiente, denominado medio ambiente construido por la doctrina ambientalista.

Elementos estos 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. Pero, desde su publicación en el ordenamiento jurídico en el 2010, no se constatan evidencias de su ejecución en el sector estatal (empresa-industria) de la auditoría ambiental como actividad de control ni de un constructo adecuado desde el derecho administrativo cubano.

En esta evolución, en el siglo XXI en su segunda década, se aprecia cómo 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<sup>36</sup>.

32 AA.VV. *Temas de derecho administrativo cubano*. Editorial Félix Varela, La Habana, Cuba, 2003.

33 Pereira Basanta, Jolene, *La autorización ambiental en el marco del procedimiento de evaluación de impacto ambiental: introducción a su régimen jurídico en Cuba*, Tesis de Maestría en Derecho Constitucional y Administrativo, Universidad de La Habana, 2011.

34 Cánovas González, Daimar, *Licencia ambiental y sistemas de responsabilidad*. En *El derecho público en Cuba a comienzos del siglo XXI*. Libro homenaje a Fernando Álvarez Tabío, obra coordinada por Ana María Álvarez-Tabío Albo y Andry Matilla Correa. Editorial de la Universidad de La Habana, 2010.

35 Rey Santos, Orlando, *Sobre los Instrumentos de la gestión ambiental*. En Viamontes Guilbeaux, Eulalia (coord.). *Derecho ambiental cubano*, 2<sup>da</sup> edición. Editorial Félix Varela, La Habana, Cuba, 2007.

36 *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; Lustosa Da Costa, Carlos Eduardo, *Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonía*. En *Revista Olacefs*, No. 15. Brasil, 2014, pp. 43-46.



En el recuadro que aportamos, hacemos referencia a la evolución generada en Cuba de esta

actividad de control ambiental para una mejor comprensión sobre el tema en el ensayo.

### Génesis y Evolución Comparada

### Tendencias Históricas en Cuba

2014: Auditoría de gestión coordinada a la biodiversidad.	2010-2016	2014: Ejecución de Auditoría gestión coordinada al recurso hídrico (NO REGULADA).
2013: Auditoría de gestión coordinada al recurso hídrico.		2010: Reconocimiento normativo de la Auditoría Ambiental (NO PRACTICADA).
2011: Auditoría de seguimiento al cambio climático.		Auditoría Contable Inspección Ambiental
Cambio del objeto de la Auditoría Ambiental de la Empresa a la Industria (EMAS).	1990-2010	Auditoría Contable Inspección Ambiental
Surgimiento de la Auditoría Ambiental (USA 1973)	1970-1990	Auditoría Contable
<ul style="list-style-type: none"> <li>Auditoría Social</li> <li>Primeros reconocimientos de los Derechos de Tercera Generación (El Derecho al Medio Ambiente)</li> </ul>	1950-1970	Auditoría Contable

Pero es pertinente señalar y reconocer que los estudios de la institución jurídica de la auditoría ambiental, tienen vastos análisis desde las ciencias contables por académicos cubanos como Armada Traba, Aguilera Mesa, Pérez Bello, Pelegrin Mesa, Villardefrancos Álvarez, entre otros; en relación a la auditoría de gestión, la contabilidad, la economía ambiental, el control interno y la Contraloría General de la República, necesarios para la configuración del trinomio contabilidad, auditoría y derecho, que permita alcanzar el paradigma del desarrollo sostenible<sup>37</sup>.

También, desde las ciencias jurídicas, académicos y especialistas como Caraballo Maqueira, Cruz Sardiñas, Fernández Rubio Legrá, Viamontes Guilbeaux, Méndez López, González Novo, Ayes Atmeller, Villavella Armengol, Toledano Cordero, entre otros, 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

<sup>37</sup> Armada Traba, Elvira, Tesis doctoral: *Metodología para desarrollar auditorías de gestión en Cuba*, Universidad de La Habana (2005); Aguilera Mesa, Ivonne, Tesis de maestría: *Proyecto de programas para la realización de auditorías de gestión ambiental*, Universidad de La Habana (2005); Pérez Bello, Ángel, *La contabilidad de gestión y el medio ambiente*. Universidad de Granma, Cuba, 1999; Villardefrancos Álvarez, María, *La auditoría como proceso*

*de control: concepto y tipología*. En Revista Ciencias de la Información, No 2, Cuba, 2006.

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 como institución jurídica<sup>38</sup>.

Hechos estos análisis necesarios para una mejor comprensión, se decide utilizar las pautas trazadas desde la dogmática jurídica, para argumentar desde la teoría, la normativa y la práctica, mostrar un análisis lógico de como se ha regulado la institución de la auditoría ambiental en el ordenamiento jurídico, para formular una serie de presupuestos que tributen al perfeccionamiento del ordenamiento jurídico cubano, igualmente para el adecuado control público en la futura conformación de empresas responsables con el ambiente dentro del sector estatal con fin, de aplicar o analizar proposiciones legales en este ensayo formuladas como un primigenio aporte desde el derecho hacia la auditoría.

38 Caraballo Maqueira, Leonel, *El derecho ambiental. Realidades y esperanzas*. Editorial Acuario, La Habana, Cuba, 2014; Cruz Sardiñas, Teresa, *El derecho al desarrollo sostenible. Una actualización obligada para la doctrina del derecho ambiental*. En 9<sup>na</sup> Convención Internacional de Derecho y Medio Ambiente, Citma, La Habana, Cuba, 2013; Fernández Rubio Legra, Ángel, *Ley del Medio Ambiente, en más de 150 preguntas y respuestas*. Editorial Ministerio de Justicia, La Habana, Cuba, 1999; Viamontes Guilbeaux, Eulalia, *Derecho y medio ambiente: protección de la salud y la calidad de vida*. Editorial Pablo de la Torriente Grau, La Habana, Cuba, 2012; Méndez López, Josefina, *La constitución política. Papel que desempeña en la protección del derecho ambiental*. En Revista Santiago, edición especial. Santiago de Cuba, 2003; González Novo, Teresita y García Díaz, Ignacio, *Cuba, su medio ambiente después del medio milenio*. Editorial Científico-Técnica, La Habana, Cuba, 1998; Ayes Ametller, Gilberto Norberto, *Medio Ambiente: impacto y desarrollo*. Editorial Científico Técnica, La Habana, 2003; Villavella Armengol, Carlos Manuel, *Los derechos humanos y el medio ambiente su tratamiento en el derecho constitucional comparado*. En Revista electrónica de Estudios Jurídicos Cubalex. La Habana, 2011. Disponible en <http://www.cubalex.cu>

Para ello, tomando las ideas aportadas por catedráticos como Robert Alexy, Javier De Lucas, Manuel Atienza, Santi Romano, Díez Pícaso, 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<sup>39</sup>.

Se analizaron en el ensayo 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. Para ello, también delimitamos los elementos de con-

39 Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*, Centro de Estudios Constitucionales, 1<sup>ra</sup> reimpresión. Editorial Shurkand, Madrid, 1997; De Lucas, Javier, *Introducción a la teoría del derecho*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2006, pp. 151-156; Atienza, Manuel, *Argumentación y legislación*. Editorial Thomson Civitas, Madrid, España, 2004, Santi Romano, *L'ordinamento giuridico*. En *Annali delle Università Toscane*, tomos I y II. Italia, 1917; Díez Pícaso, Luis, *Sistema de derecho civil*, tomo I. Editorial Tecnos, Madrid, 1976, p. 33; Fernández Bulté, Julio, *Teoría del Estado y el derecho en Cuba*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2002, pp. 149-154; Villavella Armengol, Carlos Manuel, *La investigación y la comunicación científica en la ciencia jurídica*. Editorial Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, 1<sup>ra</sup> edición. Puebla, 2009; Pérez Hernández, Lissette, *Algunas consideraciones a debate sobre la ciencia jurídica y sus métodos*. En Revista Cubana de Derecho, núm. 38. Editorial Unijuris, La Habana, 2011; Romano, Santi, *El ordenamiento jurídico*, traducción de Lorenzo Martín-Retortillo, Báquer. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 48; Díez Pícaso, L., *Sistema de derecho civil*, tomo I. Editorial Tecnos, Madrid, 1976, p. 33.

figuración 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.

Permitió tomar en cuenta un primer elemento, toda vez que 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 en los Estados Unidos. Empero, pasados más de 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, por lo que permitirá llegar a conocer las causas de por qué el control ambiental no se reguló a través de la auditoría ambiental.

El primer análisis parte de lo establecido en la Ley No. 107 de 2009, y su Reglamento de 2010, donde se 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. Ello permitió

valorar que su naturaleza jurídica no ha sido construida ni en el orden teórico ni en el orden normativo. Que 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 se aprecia que 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, se aprecia que 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, también se aprecia que 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 empresarial, toda vez que su concepción amplia de formulación en el reglamento no coincide con el sector empresarial en concreto.

Referente al patrimonio contable ambiental, se constata que 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 de que es este el elemento clave en este tipo de auditoría.

En La evaluación de las tecnologías limpias se valora que hay una inadecuada participación de la Contraloría General en los procesos de incorporación de los avances tecnológicos del sector empresarial para efectos de valorar el impacto ambiental con su implementación con el fin de evaluar los índices de contaminación.

La implementación del informe Cosso II<sup>40</sup>, que contiene 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 constata que se articula en diversos órdenes, pero hay limitación en la aplicación en los órdenes civil, administrativo contravencional, y laboral-funcionario. A Su efecto directo y vinculante en el ordenamiento jurídico se le otorgan iguales resultados que al resto de los tipos de auditorías, por que se cumple con el canon de elementos configuradores sistematizados.

En cuanto a la onerosidad de la actividad, se constata también que el régimen jurídico de la auditoría y el de la actividad ambiental no reconocen la modalidad de realización onerosa. Esta se reconoce dentro de una figura contractual de

servicios, que 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 se aprecia con el informe de auditoría que se notifica y entrega, pero en su iniciativa de procedibilidad no hay definición de solicitud del auditado ambiental, en relación con la impugnabilidad del resultado QUE es por vía interna, toda vez que hay un limitado acceso a la vía jurisdiccional.

En torno a su reconocimiento en las instituciones, se constata que en el orden normativo —Ley No. 81 de 1997, del medio ambiente— no se reconoce la auditoría ambiental dentro de los instrumentos de gestión ambiental. En el orden teórico, no han sido establecidos 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<sup>41</sup>.

En relación con la plenitud del ordenamiento jurídico ambiental, se aprecia que 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

40 Coopers & Lybrand, *Los nuevos conceptos de control interno*. Editorial Días de Santos, España, 1997.

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

hay falta de su regulación también en la Ley de Auditoría, Decreto Ley No. 159 de 1995<sup>42</sup>. 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<sup>43</sup>. 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 derogación expresa. Para el análisis y evaluación de las partidas presupuestarias vinculadas a la protección ambiental, se necesita reconocer normativamente a la contabilidad ambiental<sup>44</sup>. 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, se aprecia que 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<sup>45</sup>.

Todos estos elementos vienen señalando que la institución jurídica de la auditoría no ha sido construida de manera adecuada desde la doctrina del derecho público, factores que han incidido en que su regulación tampoco sea adecuada. Ahora bien, hay que reseñar que 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 2014<sup>46</sup> 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, al ser más completa que la auditoría ambiental, que se regula en el Reglamento de la

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

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

44 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.

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

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

Ley No. 107 de 2009<sup>47</sup>. A pesar de no haberse ejecutado esta actividad de control en el sector empresarial (empresa-industria), hay que reconocer la labor que se realizó por parte de la inspección ambiental, pero consideramos que la ejecución de la auditoría ambiental requerirá de vastos estudios por la Administración Pública y de a quien se le realizará en el sector empresarial.

Empero, también valoramos haber centrado en este ensayo jurídico en el contexto del sector estatal cubano, toda vez que la historia señala que a partir de 1959 hasta 1968 cambiaron las formas de propiedad en la nación con el triunfo del proceso revolucionario, con ello surgía la propiedad estatal socialista, tendencia que ha continuado hasta el 2016 en el siglo XXI. Ahora bien, 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 pueblo<sup>48</sup>.
- Se corrobora con los cuerpos jurídicos que han ido regulando 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)<sup>49</sup>.

- 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, Modificaciones al Sistema Perfeccionamiento Empresarial; y el Decreto No. 323 de 2014, Modificaciones AL de perfeccionamiento empresarial<sup>50</sup>.

<sup>49</sup> 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.

<sup>50</sup> 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, Grisel, 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, Disponible en <http://www.granma.cu> (Consultado el 12 de septiembre 2016).

<sup>47</sup> Bejerano Portela, Gladys, *Informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2<sup>do</sup> período de sesiones, VIII Legislatura, Las auditorías de gestión cooperadas ejecutada por la CGR a los recursos hídricos en la nación*. La Habana, Cuba, 2014.

<sup>48</sup> Constitución de la República de Cuba. G.O. Extraordinaria No. 3 de fecha 31 de enero de 2003.

- 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<sup>51</sup>.
- También por la actividad que realizan, hoy la tecnología que se implementa ya que 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 a la nación cubana ser hoy en el siglo XXI competitiva en otros mercados con barreras comerciales exigentes.
- Otro elemento de interés lo es el bloqueo económico al 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.

### En el orden extra legal

- -Se considera que los Lineamientos de la política económica y social del Partido Comunista de Cuba actualizados en el 7<sup>mo</sup> 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<sup>52</sup>.
- El derrumbe DEL 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.

### En el orden sustantivo

- El texto constitucional no reconoce a la Contraloría General dentro de los órganos del Estado.

51 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.

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

- 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<sup>53</sup>.
- 
- 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<sup>54</sup>.
- 
- 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<sup>55</sup>.
- El Decreto No. 228 de 1997 y el Decreto Ley No. 200 de 1999 no establecen supuestos contravencionales para esta actividad de control<sup>56</sup>.

53 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.

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

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

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

### 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<sup>57</sup>.
- La Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento del 2010 solo establecen el procedimiento interno ante la inconformidad del auditado.

Ahora bien, se valora por este autor que el salto que permitirá avanzar en el perfeccionamiento del ordenamiento jurídico cubano a esta institución jurídica (auditoría ambiental), estará dado por los siguientes aspectos:

- 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.

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



- 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<sup>58</sup>.

Sirva entonces este ensayo jurídico 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 el derecho administrativo, una primera valoración histórica, doctrinal y legislativa sobre la auditoría ambiental, donde 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, como las nuevas tendencias del control administrativo a la naturaleza.

Todo ello 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 los presupuestos jurídicos esenciales, hasta ahora inexistentes,

para sustentar el perfeccionamiento del régimen jurídico de la auditoría ambiental en Cuba e informar las iniciativas futuras.

Además, se pone a disposición de los operadores jurídicos y de los auditores 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, así como 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. Para una adecuada comprensión proponemos un gráfico que permita visualizar los resultados propuestos en este ensayo.

Y como todo ensayo jurídico, conllevará 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. Para ello se propone la contribución al desarrollo legislativo, a los operadores jurídicos, auditores y contralores les aportará 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

58 *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.

**PRESUPUESTOS****Presupuesto N° 1****CONDICIONES TEÓRICAS DE REALIZACIÓN NORMATIVA**

1. Denominación de la figura, que atienda la construcción de un concepto y la naturaleza jurídica de la institución.
2. Regulación como actividad de control ambiental.
3. Ámbito de aplicación ambiental.
4. Contenido de la actividad auditable.
5. Efectos de la institución.
6. Costes de la actividad.
7. Regulación expresa de forma y procedimiento de la auditoría ambiental.
8. Determinación expresa de sus límites institucionales con figuras jurídicas afines.
9. Determinación expresa de sus límites institucionales con figuras afines de las Ciencias Empresariales.

**Presupuesto N° 2**

Desarrollo normativo coherente y pleno de la Auditoría Ambiental.

**Presupuesto N° 3**

Desarrollo normativo de partidas presupuestarias vinculadas a la protección ambiental.

**Presupuesto N° 4**

Implementación normativa de la empresa responsable con el ambiente.

**Presupuesto N° 5**

Desarrollo de enfoques interdisciplinarios e interinstitucionales en procedimientos normativos de auditoría ambiental.

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.

**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 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 de que se formalice como una relación administrativa, mercantil o de otro tipo, de acuerdo con 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 CGR, 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 y 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).

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. 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 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.

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, independientemente de las regulaciones de calidad, 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 eva-

luación 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 último 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, que no es el que operaba en la década del setenta del siglo pasado 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 proteger los ecosistemas de la nación cubana en atención a lo regulado en la Ley No. 81 de 1997.

## REFERENCIAS

- AA.VV. *Derecho ambiental cubano*. Editorial Félix Varela, La Habana, Cuba, 2007.
- AA.VV. *Desarrollo económico, protección ambiental y bienestar social, el derecho de la sostenibilidad desde la perspectiva hispano-cubana*. Editorial Dykinson, Madrid, 2010.
- AA.VV. *Estudio nacional sobre diversidad biológica en la República de Cuba*. Editorial CESYTA, La Habana, Cuba, 1998.

- AA.VV., *Retos y tendencias del derecho ambiental contemporáneo. Temas de derecho ambiental*. Editorial ONBC, La Habana, Cuba, 2011.
- AA.VV. *Ecología y sociedad*. Editorial CENIC, La Habana, Cuba, 1996.
- AA.VV. *Estudios de derecho administrativo cubano*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2002.
- AA.VV. *Temas de derecho administrativo cubano*, 2 Tomos, 1ª edición. Editorial Félix Varela, La Habana, 2004.
- Aguilera Mesa, Ivonne, Tesis de maestría: *Proyecto de programas para la realización de auditorías de gestión ambiental*. Universidad de La Habana, 2005.
- Aguiló Regla, Joseph, *Derogación, rechazo y sistema jurídico*. Revista Informática y Derecho, Italia, 2000.
- Aldunate, Enrique, *La evolución de la función de control de la Contraloría General de la República*, Revista de Derecho. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile, 2005, pp. 19-30.
- Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*. Centro de Estudios Constitucionales, 1ª reimpression. Editorial Shurkand, Madrid, 1997.
- Alonso González, Ivonne, *El derecho nuclear cubano. ¿Utopía o realidad?* En Revista electrónica de la Agencia del Medio Ambiente, CITMA, La Habana, Cuba, 2009.
- Alvarado Riquelme, María, *Teoría y práctica de la auditoría*. Editorial Pirámide, España, 2014.
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, *Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica*. En Revista Dos Tribunais Thomsonreuters, No 951, Brasil, 2015, Disponible en <http://www.thomsonreuters.com>. (Consultado 1 de marzo 2016).
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, *La auditoría ambiental: una revisión y propuestas en clave de su función pública y dimensión empresarial*. En Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, No. 26, Universidad Autónoma de Madrid, España, 2015.
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, *La auditoría de gestión ambiental a los recursos hídricos, a la biodiversidad y al seguimiento del cambio climático* en, Revista del Tribunal de Cuentas, No. 132, Brasil, 2015.
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, *La auditoría pública con enfoque ambiental en las formas de gestión en Cuba*. En

- Revista da Faculdade de Direito, No. 67, Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil, 2015.
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, *La Contraloría General de la República*. En Revista Fórum Administrativo Direito Publico. Editorial Fórum, 2016.
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, *La potestad inspectiva v/s auditoría pública. Ojeada histórica dentro del derecho administrativo ambiental cubano*. En Revista Dos Tribunais Thomsonreuters, No. 967, Brasil, 2016, Disponible en <http://www.thomsonreuters.com> (Consultado el 27 de octubre 2016).
- Arias Gayoso, Grethel, *La significación jurídica del principio de legalidad para la Administración Pública*. En Panorama de la Ciencia del Derecho en Cuba. Estudios en homenaje al profesor C. Julio Fernández Bulté, obra coordinada por Andry Matilla Correa. Editorial Universidad de La Habana y Editor Leonard Muntaner, La Habana-Palma (Mallorca), 2009.
- Armada Trabas, Elvira, Tesis doctoral: *Metodología para desarrollar auditorías de gestión en Cuba*. Universidad de La Habana (2005).
- Atienza, Manuel, *Argumentación y legislación*. Editorial Thomson Civitas, Madrid, España, 2004.
- Atienza, Manuel, *Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.
- Ayes Ametller, Gilberto, *Medio ambiente: impacto y desarrollo*. Editorial Científico Técnica, La Habana, 2003.
- Bejerano Portela, Gladys, *Informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2<sup>do</sup> período de sesiones, VIII Legislatura. Las Auditorías de Gestión Cooperadas ejecutada por la CGR a los recursos hídricos en la nación*. La Habana, Cuba, 2014.
- Bellorio Clabot, Dino, *Tratado de derecho ambiental*, 1<sup>ra</sup> edición. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004.
- Beltrao, Agustín, *Derecho ambiental*, 2<sup>da</sup> edición. Editorial Método, Brasil, 2010.
- Bernasconi Ramírez, Andrés, *El carácter científico de la dogmática jurídica*, en Revista de Derecho, No.1, Chile, 2007.
- Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*. Editorial La Ley, Madrid, 2001.
- Bobbio, Norberto, *Teoría del ordenamiento jurídico*, 6<sup>ta</sup> edición. Editorial UNB, Brasilia, 1995.
- Bocanegra Sierra, Raúl, *Derecho ambiental y orden público*. En Revista Española de Derecho Administrativo, No. 13, 1977.

- Brañes Ballesteros, Raúl, *La fundación del derecho ambiental latinoamericano*. Pnuma-Onu, México D.F., 1997.
- Bustamante Alsina, Jorge, *Derecho ambiental, fundamentación y normativa*, 1ra edición. Editorial Abeledo Perrot S.A. Argentina, 1995.
- Cafferata, Néstor, *Naturaleza jurídica del derecho ambiental*. Editorial INE Semarnat, México D.F., 2008.
- Cánovas González, Daimar, *Estudios sobre derecho del ambiente*. Editorial Hermanos Vadell, Caracas, Venezuela, 2011.
- Cánovas González, Daimar, *Licencia ambiental y sistemas de responsabilidad*. En *El derecho público en Cuba a comienzos del siglo XXI*. Libro homenaje a Fernando Álvarez Tabío, obra coordinada por Ana María Álvarez-Tabío Albo y Andry Matilla Correa, Editorial de la Universidad de La Habana, 2010.
- Cánovas González, Daimar, *Necesidades y potencialidades del derecho ambiental cubano*. CITMA, La Habana, 2012.
- Cañizares Roig, Marlene, *La contabilidad ambiental: una visión desde la academia cubana*. En *Revista electrónica Cofín Habana*, No. 2, La Habana, Cuba, 2014.
- Caraballo Maqueira, Leonel, *El derecho ambiental. Realidades y esperanzas*, Editorial Acuario, La Habana, Cuba, 2014.
- Caraballo Maqueira, Leonel, *El objeto del derecho ambiental*. En *Revista electrónica de la Agencia de Medio Ambiente*, No. 8, La Habana, Cuba, 2005.
- Caraballo Maqueira, Leonel, *El pensamiento ambiental cubano*. Dirección Jurídica del CITMA, La Habana, 2007.
- Carmona Lara, María, *Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental en México*. UNAM, México, 2005.
- Carreras, Julio A., *Historia del Estado y el derecho en Cuba*, 3ra reimpresión. Editorial Pueblo y Educación, La Habana, 1990.
- Castillo Téllez, Carlos, *Memoria histórica de la actividad de la auditoría pública en la República de Cuba*. En *Contraloría General de la República de Cuba*, La Habana, 2014.
- Castro Ruz, Fidel, *Ecología y desarrollo. Selección temática 1963-1994*. Editorial Política, La Habana, 1994.
- Coing, Helmut, *Historia del derecho y la dogmática jurídica*, *Revista Chilena de Derecho*, Chile, No. 9, 1982.



- Coopers & Lybrand, *Los nuevos conceptos de control interno*. Editorial Días de Santos, España, 1997.
- Cruz Sardiñas, Teresa, *El derecho al desarrollo sostenible*. Una actualización obligada para la doctrina del Derecho Ambiental en, 9na Convención Internacional de Derecho y Medio Ambiente. CITMA, La Habana, Cuba, 2013.
- Cutié Mustelie, Danelia, *Los derechos en la Constitución Cubana de 1976*. Una relectura necesaria a cuarenta años de vigencia en, La Constitución cubana de 1976: cuarenta años de vigencia. Matilla Correa, Andry (coord.). Editorial Uni-juris, La Habana, Cuba, 2016.
- De Besa Antunes, Paulo, *Direito ambiental*. Editorial Lumen Juris, Brasil, 2010.
- De Lucas, Javier, *Introducción a la teoría del derecho*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2006.
- De Medeiros García, Leonardo, *Derecho Ambiental, principios y competencias constitucionales*, 2da edición. Editorial Jus Podivm, Brasil, 2010.
- Delgado Díaz, Carlos, *Cuba Verde*. En busca de un modelo para la sustentabilidad en el siglo XIX. Editorial José Martí, La Habana, Cuba, 1999.
- Di Cagno, Vittorio, *La protección del medio ambiente en Cuba*. Editorial Ciencias Sociales, La Habana, Cuba, 2005.
- Di Trindade Amado, Fernando, *Derecho ambiental esquematizado*, 2da edición. Editorial Método, Brasil, 2011.
- Diez Picazo, Luis, *Sistema de derecho civil*, tomo I. Editorial Tecnos, Madrid, 1976.
- Delpiazzo, Carlos, *Desafíos actuales del control*. FCU, Montevideo, 2001.
- Dromi, Roberto, *Modernización del Control Público*. Editorial Hispania Libros, Madrid, 2005.
- Embid Irujo, Antonio, *Agua, energía, cambio climático y otros estudios de Derecho Ambiental*, 1ra edición. Editorial Aranzadi, España, 2015.
- Esteve Pardo, José, *Derecho del medio ambiente*. Editorial Marcial Pons, 2da edición, España, 2008.
- Fernandez Bulté, Julio, *Historia del Estado y derecho en Cuba*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2005.
- Fernández Bulté, Julio, *Teoría del Estado y el derecho en Cuba*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2002.
- Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, *derecho ambiental*. Editorial Trivium, España, 2008.

- Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, *Las auditorías ambientales*. Editorial Tirant lo Blanch, España, 2008.
- Fernández Ramos, Severiano, *La inspección ambiental*. En Revista del Medio Ambiente y la Administración Local, España, 2010.
- Fernández Rubio Legra, Ángel, *Glosario de expresiones ambientales y jurídicas*, Editorial Ciencias Sociales. La Habana, Cuba, 2011.
- Fernandez Rubio Legra, Ángel, *Ley del Medio Ambiente, en más de 150 preguntas y respuestas*. Editorial Ministerio de Justicia, La Habana, Cuba, 1999.
- Fernández Rubio-Legrá, Ángel, *Derecho ambiental internacional*, Declaración de Estocolmo. Editorial AFR, La Habana, Cuba, 1996.
- Fernández Rubio-Legrá, Ángel, *Instrumentos jurídicos internacionales*. Editorial Pueblo y Educación, La Habana, Cuba, 1991.
- Fernández Rubio-Legrá, Ángel, *Ley No. 81 de 1997, del Medio Ambiente. En más de 150 preguntas y respuesta*. Editorial Ministerio de Justicia, La Habana, Cuba, 1999.
- Fernández-Companioni, Andrés, *La empresa cubana, la competitividad, el perfeccionamiento empresarial y la calidad*. En Anuario de la Facultad de ciencias económicas y empresariales, vol. IV, Universidad de Oriente, 2012. Disponible en <http://ojs.uo.edu.cu> (Consultado 9 de octubre 2016).
- Fernández-Rubio Legra, Ángel y Ramírez Kindelán, Evelio, *La globalización neoliberal y sus impactos sobre el medio ambiente*. En Revista Cubana de Derecho, No. 16, julio-diciembre 2000.
- Fernández-Rubio Legrá, Ángel, *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.
- Ferrajoli, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Editorial Trotta, Madrid, 2001.
- Fix-Zamudio, Héctor, *Los derechos humanos y su protección jurídica en Latinoamérica*. En Revista Ciencias Jurídicas, UNAM, México D.F., 2010.
- García Enterría, Eduardo, *Curso de derecho administrativo*, 10<sup>ma</sup> edición. Editorial Thompson-Civitas, España, 2006.
- García Fernández, Jorge y Orlando Rey Santos, *Foros de negociación e instrumentos jurídicos internacionales en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible*. Editorial Acuario, La Habana, Cuba, 2005.
- García Ureta, Agustín, *Potestad inspectora y medio ambiente: derecho de la Unión*

- Europea y algunos datos sobre las Comunidades Autónomas*. En Revista Actualidad Jurídica Ambiental, No. 54, España, 2016.
- Gómez Orea, Domingo, *Consultoría e Ingeniería Ambiental*. Editorial Mundi-Prensa, España, 2014.
- Gómez Orea, Domingo, *Gestión ambiental en la empresa*. Catedra de Medio Ambiente y Ordenación Territorial, Universidad Politécnica de Madrid, 2000.
- González Novo, Teresita y García Díaz, Ignacio, *Cuba, su medio ambiente después del medio milenio*. Editorial Científico-Técnica, La Habana, Cuba, 1998.
- González Novo, Teresita y García Díaz, Ignacio, *Legislación ambiental: una herramienta*. Editorial Academia, La Habana, Cuba, 1999.
- Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, 8<sup>va</sup> edición. Editorial Macchi, Argentina, 2006.
- Harlem Burtland, Gro, *Informe Nuestro Futuro Común*. ONU, 1984.
- Hernández Torres, Vivian, *Marco institucional ambiental*. En Derecho Ambiental cubano, obra coordinada por Eulalia Viamontes Guilbeaux, Editorial Félix Varela, La Habana, 2007.
- Hernández, José, *La Contraloría General de la República*, Revista de Derecho Público, No. 83. Venezuela, 2000.
- Infante Ugarte, José, *La empresa estatal socialista cubana y su transformación competitiva*. En Revista Cofín Habana, No. 4. La Habana, 2014, pp-84-94.
- Informe del 7mo Congreso del Partido Comunista de Cuba. Editorial Empresa Gráfica de Holguín, 2016.
- Jaquenod de Zögön, Silvia, *Derecho Ambiental*. Editorial Dykinson, España, 2004.
- Jordano Fraga, Jesús, *Viejos y nuevos retos de la Evaluación de Impacto Ambiental*. En Revista Derecho y Medio Ambiente, España, 2010.
- Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho y teoría ecológica*. Revista de Derecho UNAM. México, 1980.
- Lancís y Sánchez, Antonio, *Derecho Administrativo: la actividad administrativa y sus manifestaciones*. Editora Cultural S.A., 3<sup>ra</sup> edición. La Habana, 1952.
- Lara Hernández, Eduardo, *La política y el derecho del medio ambiente en Cuba*, La Sapienza di Roma, No. 6, di Gazzetta Ambiente, Italia.

- Libro Blanco en Ciencias Ambientales. Agencia Nacional de la Calidad y Evaluación, España, 2004.
- Libro Verde, *Marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*. Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 2003.
- Lorenzetti, Ricardo, *Teoría del Derecho Ambiental*, 1ª edición. Editorial Porrúa, México D.F., 2008.
- Lozano Cutanda, Blanca, *Tratado de derecho ambiental*. Editorial CEF, España, 2015.
- Lustosa da Costa, Carlos, *Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonía*. En Revista OLACEFS, No. 15. Brasil, 2014.
- Marill, Emilio, *Constitución de la República de Cuba: Temática/legislación complementaria*. Editorial Ciencias Sociales, La Habana, 1989.
- Marquetti, Nodarse, *El sector industrial en Cuba: transformaciones y principales retos*. Centro de Estudios de la Economía de Cuba, Universidad de La Habana, 2009.
- Márquez Gómez, Daniel, *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la Administración Pública*, serie de estudios jurídicos, No. 28. Editorial UNAM, México, 2003.
- Martín Mateo, Ramón, *La ecoauditoría en*, Boletín de Estudios Económicos, No. 150. España, 1993.
- Martín Mateo, Ramón, *Silencio positivo y actividad autorizante*. En Revista de Administración Pública, No. 48, septiembre-diciembre, 1965.
- Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, 1ª edición. Editorial Trivium S.A., España, 1991.
- Matilla Correa, Andry, *Los primeros pasos de la ciencia del Derecho Administrativo en Cuba*. Editorial Dykinson, España, 2011.
- Méndez López, Josefina, *La constitución política. Papel que desempeña en la protección del Derecho Ambiental en*, Revista Santiago, edición especial. Cuba, 2003.
- Mora Ruíz, Manuela, *La gestión ambiental compartida: función pública y mercado*, Editorial Lex Nova, 1ª edición. España, 2012.
- Morilla, José María, *Breve tratado de derecho administrativo español general del reino y especial de la isla de Cuba*. Tipográfica de Don Vicente de Torres, Habana, 1847.
- Nogueira López, Alba, Tesis doctoral: *Régimen jurídico de la auditoría ambiental*.

- Universidad Santiago de Compostela, España, (1997).
- Parejo Alfonso, Luciano y Descalzo González, Ángel, *Leyes de régimen jurídico del sector público, del procedimiento administrativo común y de la jurisdicción contencioso-administrativa*, 1<sup>ra</sup> edición. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- Parejo Alfonso, Luciano, *El Derecho ante la innovación y los riesgos derivados del cambio climático*. Editorial Tiran lo Blanch, España, 2015.
- Parejo Alfonso, Luciano, *Lecciones de Derecho Administrativo*, 5<sup>ta</sup> edición revisada y actualizada. Editorial Tirant lo Blanch, España. 2012.
- Pelegrín Mesa, Ángel, *Procedimientos para evaluar la gestión de costos medio ambientales dentro del nuevo paradigma de la contabilidad de gestión*. En Revista electrónica de Contabilidad Financiera COFIN Habana. La Habana, 2011, Disponible en <http://www.cofinhab.uh.cu/> (Consultado el 22 de marzo de 2016).
- Pereira Basanta, Jolene, *La autorización ambiental en el marco del procedimiento de evaluación de impacto ambiental: introducción a su régimen jurídico en Cuba*, Tesis de Maestría en Derecho Constitucional y Administrativo. Universidad de La Habana, 2011.
- Pérez Bello, Ángel, *La contabilidad de gestión y el medio ambiente*. Universidad de Granma, Cuba, 1999.
- Pichs Madruga, Ramón, *Cambio climático, globalización y desarrollo*. Editorial Científico-Técnica, La Habana, Cuba, 2008.
- Pichs Madruga, Ramón, *Recursos naturales, economía mundial y crisis ambiental*. Editorial Científico-Técnica, La Habana, 2005.
- Pino Neculqueo, María Eliana, *Análisis de sostenibilidad ambiental y urbana en la Agenda 21 local y las ecoauditorías municipales. El caso de las regiones urbanas europeas*. Universidad Politécnica de Catalunya, Tesis doctoral, España (2001).
- Pozo Ceballos, Sergio, *Naturaleza y papel de la Contraloría General de la República de Cuba dentro del sistema de control externo*. En Revista electrónica de contabilidad y finanzas COFIN. La Habana, Cuba, 2011.
- Prieto Valdés, Martha, *El ordenamiento jurídico cubano*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2003, pp.143-149.
- Prieur, Michael, *Droit de l'environnement*, 2<sup>da</sup> edición. Editorial Dalloz, París, 1991.
- Puerres, Ismael, *Naturaleza de la auditoría*. En Revista de la Universidad Complutense de Madrid, No. 7. España, 2011.

- Quirola Suárez, Diana, *Sumak Kaway. Hacia un nuevo pacto social en armonía con la naturaleza*. Editorial Abya-Yala, Ecuador, 2009.
- Rey Santos, Orlando, *Fundamentos del derecho ambiental*. Editorial CIABO, La Habana, Cuba, 2013.
- Rey Santos, Orlando, *Sobre los Instrumentos de la gestión ambiental*. En Viamontes Guilbeaux, Eulalia (coord.), *Derecho ambiental cubano*, 2da edición. Editorial Félix Varela, La Habana, Cuba, 2007.
- Rinaldi, Gustavo, *La evaluación de impacto ambiental estratégica, nexa con la auditoría ambiental*. En PNUMA-ONU, Argentina, 2013.
- Ríos Gual, Josep, *Auditorías del medio ambiente en el mundo empresarial*. En Revista *Magnagement & Empresa*, España, 2006.
- Ríos Martínez, José, *Interpretación en la dogmática jurídica como posibilidad de ciencia en el derecho*. UNAM, México.
- Sánchez Morón, Miguel, *Legislación del medio ambiente*, 4ta edición. Editorial Madrid, España, 2000.
- Sánchez Roca, Mariano, *Legislación Municipal de la República de Cuba*. Editorial Lex, La Habana, Cuba, 1941.
- Santi, Romano, *L'ordinamento giuridico*. En *Annali delle Universita Toseane*, tomos I y II. Italia, 1917.
- Sanz Rubials, Íñigo, *El mercado de derechos a contaminar*, 1ra edición. Editorial Lex Nova, España, 2007.
- Soler del Sol, Alfredo, *El Derecho al alcance de todos, Ley No. 81 Ley del Medio Ambiente*. Editorial ONBC, La Habana, Cuba, 2013.
- Soriano García, José y Brufao Curiel, Pedro, *Claves de derecho ambiental*, tomos I, II y III. Editorial Iustel, 1ra edición, España, 2010.
- Suárez Romero, Miguel, *Argumentación Jurídica*, 1ra edición. Editorial UNAM, México, 2009.
- Toledano Cordero, Dagniselys, *La responsabilidad civil por daños ambientales*. Universidad de La Habana, Cuba, 2005.
- Triana Cordoví, Juan, *Un panorama de la economía cubana, las transformaciones en curso sus retos y perspectivas*. En Revista *Ciencias Sociales*, No. 31, La Habana, Cuba, 2008. Disponible en <http://www.filosofia.cu/ifc/rcs.htm> (Consultado el 11 de junio 2016).
- Tua Pareda, José, *Pacioli la partida doble y el renacimiento*. En *Revista de Contabilidad*, España, 2012.

- Van Leeuwen, Silvia, *El desarrollo de la auditoría ambiental dentro de la INTOSAI*. En Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, vol. 30, No. 1. Estados Unidos de América, 2013.
- Vargas Delgado, Ileana, *Las funciones de la Contraloría General de la República en materia de fiscalización ambiental con especial referencia a la toma de razón ambiental*. En Revista de Derecho. Universidad Católica de Valparaíso, Chile, 2006.
- Velazco Mugarra, Miriam, *Derecho agrario y desarrollo rural sostenible*. Editorial ONBC, Organización Nacional de Bufetes Colectivos, La Habana, 2013.
- Viamontes Guilbeaux, Eulalia, *Compendio de Legislación Ambiental*, tomo I. Editorial Félix Varela, La Habana, Cuba, 1998.
- Viamontes Guilbeaux, Eulalia, *Derecho y medio ambiente: protección de la salud y la calidad de vida*. Editorial Pablo de la Torriente Grau, La Habana, Cuba, 2012.
- Villardefrancos Álvarez, María, *La auditoría como proceso de control: concepto y tipología*, Revista Ciencias de la Información, No. 2. Cuba, 2006.
- Villavella Armegol, Carlos Manuel, *La investigación y la comunicación científica en la Ciencia Jurídica*, 1<sup>ra</sup> edición. Editorial Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, Puebla, 2009.
- Villavella Armengol, Carlos Manuel, *Los derechos humanos y el medio ambiente su tratamiento en el derecho constitucional comparado*. En Revista electrónica de Estudios Jurídicos CUBALEX, La Habana, 2011. Disponible en <http://www.cubalex.cu>. (Consultado 7 de marzo 2016).
- Zaffaroni, Eugenio, *La Pachamama y el humano*. 1<sup>ra</sup> edición. Editorial Madres de la Plaza de Mayo, Argentina, 2011.