

LA AUDITORÍA CON ENFOQUE AMBIENTAL EN EL DERECHO PÚBLICO CUBANO.

THE AUDITING WITH ENVIRONMENTAL FOCUS IN THE PUBLIC RIGHT CUBAN.

*Alcides Francisco Antúnez Sánchez**

Resumen

La regulación jurídica de la auditoría ambiental en las formas de gestión en Cuba constituyó un paso en el avance del control ambiental por el órgano supremo de control. Para ello se realiza un análisis epistemológico, histórico y legislativo de su desarrollo y evolución.

PALABRAS CLAVES: auditoría ambiental, formas de gestión, desarrollo sostenible.

Abstract

The juridical regulation of the environmental auditing in the way of state-owned step Cuban, take aim like a step in the advance of the environmental control for the supreme organ of control. For it, a historic analysis is accomplished, theoretician, member of the parliament of development and evolution of the control through the public audit.

KEY WORDS: Environmental auditing, forms of step, sustainable development

Ojeada histórica a la auditoría ambiental en el derecho público patrio

Los saberes contables e históricos marcan los albores del ejercicio de la auditoría como función pública, la que en su generalidad no era conocida

* Master en Asesoría Jurídica Universidad de Oriente. Profesor de Derecho Ambiental y Mercantil, Universidad de Granma - Cuba. Artículo recibido el 2 de junio de 2015 y aceptado para su publicación el 30 de agosto de 2015. Correo electrónico: aantunez@udg.co.cu

del todo a consecuencia de ser Cuba una colonia española. El período del siglo XVII hasta el XVIII evidencia que el control a las finanzas públicas estuvo constituido por los órganos de la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas. Ya para el siglo XIX, con el Decreto N° 78, como Ley del Poder Ejecutivo, se regularon las funciones de fiscalización, ejercitadas por el Interventor General de la República. Acciones jurídicas que tuvieron su sustento en la Constitución de 1940, al regular la fiscalización a los bienes públicos por el Ministerio de Hacienda, institución creada por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo; se evidenció además la creación del Tribunal de Cuentas, el que fiscalizó el patrimonio, los ingresos, los gastos del Estado y a los organismos autónomos en esta época.

En el ámbito mundial han acontecido muchos cambios en los objetivos de la auditoría, la que solo se dedicaba en sus orígenes a la detección de fraudes, a la revisión de los sistemas y a la obtención de las evidencias. El control hoy se ha extendido a los recursos naturales al tomarse conciencia mundial de los altos índices de contaminación generados por la industria. Factores que propiciaron se reconocieran otros tipos de auditorías, como las de gestión y las operativas, la de eficiencia y la de economía, respondieron a las necesidades sociales, vinculadas al control ambiental, como el instrumento protector del ambiente, integrado a la realización de las revisiones clásicas que se efectuaban en otras ramas y sectores de la industria, al ser la de mayor incidencia en la contaminación.

Como una realidad, al triunfar la Revolución, el gobierno dota al país de un mecanismo más eficaz para salvaguardar los intereses del pueblo. Así, es creado en 1959 el Ministerio de Recuperación de Bienes Malversados para ejecutar esta función pública, a raíz de los cambios y las modificaciones en la estructura económica ejecutados con la sustitución del Tribunal de Cuentas en 1960.

Con la Ley N° 943 de 1961 se constituye el Ministerio de Hacienda, al que se le conceden funciones para la comprobación de los gastos del Estado con la Dirección de Comprobación, encargada de realizar la fiscalización. Al finalizar 1965, este órgano es disuelto, pasando estas funciones al Banco Nacional de Cuba, con la misma Dirección de Comprobación y con la función de ejercitar la auditoría estatal. Con posterioridad fue creado el Ministerio de Industrias y con ello la decisión de conformarse las primeras Unidades de Auditoría Interna en el país.

Para 1976, con la institucionalización sustentada en la Ley N° 1323, se crea el Comité Estatal de Finanzas, con lo que se reanuda la Dirección de Comprobación y la práctica de la auditoría estatal por parte del Estado. Sustentada a partir de lo establecido en el texto constitucional, artículo 10 que cito:

“...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...”.

Esta función pública es concebida por el Derecho Administrativo dentro de las formas de actividad de policía. Y se explica porque la mayor representatividad de empresas está en la formas de gestión estatal, regulada a partir del texto constitucional y en el ordenamiento jurídico sustantivo creado por los Decretos Leyes N° 67 de 1983 y 147 de 1994.

La década de los 80 mostró sucesos internacionales y nacionales con repercusión en la auditoría estatal, vinculados al desplome del campo socialista con la Unión Soviética como principal socio comercial, elementos que obligaron al Estado a buscar otros horizontes en la actividad económica y las relaciones comerciales, a través de asociaciones económicas con la inversión extranjera en los bloques económicos regionales que hoy aparecen en América Latina, como el MERCOSUR, UNASUR, la CELAC y el ALBA.

En la década de los 90 cesan las funciones del Comité Estatal de Finanzas y Precios, trasladadas al Ministerio de Finanzas y Precios y con ello se creó la ONA. Estas tuvieron sustento legal en el Decreto Ley N° 159 de 1995, como Ley de la Auditoría. Sustentado en el Acuerdo N° 2819 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de 1995 y en el Decreto N° 228 de 1997 para ejecutar la potestad sancionadora. Este Ministerio tomó el control de la auditoría pública, dictó directivas para la confección del plan de auditorías. Se creó el Registro de Auditores de la República, al que se le permitió la habilitación de los profesionales para esta función pública.

Desde 1985 hasta 1993, se comprobó que fueron realizados estudios vinculados con la forma más ventajosa de implementar y fortalecer los mecanismos de control, para crear un órgano de fiscalización superior. Es así que entre 1999 y 2000 se continuaron otros estudios para consumar la propuesta de crear un órgano soberano, sobre la experiencia alcanzada en América Latina y en la Unión Europea, en correspondencia con las regulaciones de las EFS –INTOSAI– a fin de adaptarlo al país y a las nuevas concepciones mundiales. Para ello, se creó el MAC, como el organismo encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la política del Estado y del Gobierno en materias de auditoría gubernamental, en la fiscalización y el control gubernamental; en las tareas de organizar, dirigir y controlar todo el Sistema Nacional de Auditoría.

En consecuencia, dentro del proceso de institucionalización analizado es también apreciado que la auditoría estatal, y en especial la protección ambiental, ha tenido un espacio superior a partir de su regulación norma-

tiva en el texto constitucional, refrendado en ulteriores leyes dictadas por el órgano con competencia en materia ambiental, el CITMA. Como parte del derecho sustantivo de la nación, este ha dictado acciones protectoras dirigidas hacia el ambiente, en correspondencia con los tratados ambientales de que es parte la nación. Todo lo cual es congruente con el Capítulo I del texto constitucional: Fundamentos Políticos, Sociales y Económicos del Estado, que establece cuatro ámbitos de incidencia: la protección del medio ambiente como principio constitucional rector de la política económica y social; la función pública de protección ambiental como mandato de acción para el Estado; la protección ambiental como ámbito de atribuciones y competencias, y la protección de los recursos naturales y de todo el rico potencial de la naturaleza como un deber ciudadano.

En su aplicación, lo antecedente se instituye como un principio constitucional de actuación de los órganos estatales, toda vez que se convierte en el soporte informador del ordenamiento jurídico patrio, donde el artículo 27 consagra la protección ambiental como función pública. Técnicamente, a la vez que se habilitan los órganos competentes para que intervengan en la protección del medio ambiente inspirados en el desarrollo sostenible, se ordena 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 ello se alcanza la solidaridad en términos de equidad inter e intrageneracional, la racionalidad y la sostenibilidad.

No obstante, aún quedan retos ambientales en la Carta Magna para reforzar las materias vinculadas a la protección del ambiente, al reparto de las atribuciones y de las competencias. A partir de los principios de organización y la actividad de los órganos estatales establecidos en el artículo 68 y en virtud de estos se integran y desarrollan sus acciones sobre la base de la democracia socialista en las tareas de su competencia. Además, hay que tener en cuenta la obligatoriedad de las disposiciones de los órganos superiores para los inferiores y la subordinación y rendición de cuentas de estos últimos a los superiores, lo que garantiza el respeto, la articulación y el control de la política ambiental.

Con la creación del CITMA se materializó toda esta política ambiental, con lo que se garantiza la adecuada obediencia de la “Ecuación Para la Vida” al ejecutar la potestad inspectora. Y se permite conocer a la Administración Pública los índices de contaminación con la aplicación de los sistemas de gestión ambiental, el uso e implementación de las tecnologías limpias, como meta hacia la sostenibilidad ambiental¹.

¹ Alcides ANTÚNEZ SÁNCHEZ, *Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano*, pp. 119-141.

La inspección ambiental, la Evaluación de Impacto Ambiental, afín a las políticas del desarrollo económico-social (por la trascendencia y la relación que tiene con la auditoría ambiental), deberían ser practicadas en la mayoría de las acciones vinculadas con el medio ambiente construido. Estas acciones pueden colisionar con los momentos de control tecnológico que corresponde a las fases de auditoría ambiental, no solo en relación con la tecnología existente, sino también a las previstas por la Administración Pública, afín a la implementación y evaluación de la Responsabilidad Social Empresarial contenida en la ISO 26000 y en los principios que desde el Derecho Ambiental la informan –el precautorio, de prevención, responsabilidad y cooperación–².

Es una realidad hoy que con la actualización del modelo económico y la creación de la Contraloría General de la República como el órgano de control supremo, sustentada en la Ley N° 107 de 2009, se ha permitido al país insertarse en las novedosas tendencias internacionales declaradas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores –INTOSAI–. Dicha Contraloría auxiliará a la Asamblea Nacional y al Consejo de Estado en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno. El país con ello entrará en una etapa superior en la actividad de control de los bienes públicos y en especial los ambientales. Tanto los daños como la restauración ambiental acarrearán costos reales a la organización implicada. Por ello la auditoría ambiental que se reguló como una de las tipologías para la actividad de control en su Reglamento de 2010, debió ser reglada en la ley. Pero el legislador no la previó, ni siquiera en la Ley del Medio Ambiente.

No obstante, este tipo de control ambiental en el país ahora se ha reconocido, aunque sin un programa para realizar esta tipología de auditoría, donde se incluyan los elementos objetivos, subjetivos y formales en la normativa jurídica en atención a la transversalidad, a la multidisciplinariedad y la multidimensionalidad que tiene este tipo de control ambiental. Lo que a criterio de este autor entra en contradicción con las pautas de las EFS de América Latina y el Caribe, las que en estos temas tienen avances. También en otras regiones del mundo donde se actualizan, renuevan y evolucionan. Dichas pautas en la Unión Europea, por ejemplo, se distinguen la empresa y la industria de las EMAS. Esta última es de aplicación obligatoria. Se exige, además, la responsabilidad patrimonial y se aplica la norma ISO 26000 a la formas de gestión al certificar el comercio justo como uno de los valores agregados de este tipo de control.

² Alcides ANTÚNEZ SÁNCHEZ, “La auditoría ambiental, principios del Derecho Ambiental que la informan”, en *Revista Monfrague Desarrollo Resiliente*, pp. 165-190.

Esta acción de control podrá ser aplicada a futuro a todas las formas de gestión que en este siglo XXI se fomentan en el país. Se estima también que este órgano de control deberá crear las condiciones de cómo se organizará. Se requerirá de un diagnóstico de lo actual y lo puntual, que permita proyectar un plan de auditorías por su vínculo con otras herramientas de gestión; que se inician desde la arista económica donde aparece la tributación ambiental como una novedad institucional, reconocida en la legislación tributaria, donde este órgano supremo juega su rol en la cuantificación del daño ambiental, particularmente en relación con el vertido ambiental.

Esto conllevará el replantearse un nuevo Derecho Ambiental que permita equilibrar los fundamentos doctrinales, la normativa ambiental y la praxis jurídico-administrativa por los actores de la Administración Pública, dada la multidimensionalidad que tiene la auditoría ambiental. Un derecho que permita el cambio en la forma en que el ser humano percibe su relación con el ambiente y como interactúa con él, a partir del binomio deber-derecho, por la transversalidad que posee la práctica del control ambiental, para su desarrollo y evolución desde la arista económica hacia la jurídica. Con ello podrá conformarse la empresa amigable con el ambiente en la nación.

Esta auditoría ambiental en su regulación normativa no establece la certificación ambiental al concluir el proceso de uso en la doctrina consultada en la región de Iberoamérica, por los beneficios que su valor agregado trae para el comercio a los empresarios que la solicitan ante mercados ambientales exigentes. Este aspecto negativo deberá resolverse por el legislador nacional. En el caso cubano, a consecuencia del hostigamiento político sostenido por el bloqueo económico por más de 50 años, dependemos de la fuerza y los recursos propios. En la medida que el país sea capaz de integrar los procesos naturales, sociales y culturales con los del desarrollo económico aparejados al progreso del intelecto del capital humano en la actualización del modelo económico, entonces podrán ser aplicadas las fórmulas I+D e I+D+C en las formas de gestión³.

De implementarse la auditoría ambiental, estará desnivelada, al no estar implementada la contabilidad ambiental dentro del Sistema Contable, como lo señalan el PNUMA y las EFS. Dicha contabilidad permite analizar la relación costo-volumen-utilidad, con lo que se controla en qué se utiliza el presupuesto financiero destinado a esta actividad. La certificación de la contabilidad es otro de los valores agregados, factor que

³ Rodrigo OSPINA DUQUE, *La reingeniería de procesos: una herramienta gerencial para la innovación y mejora de la calidad en las organizaciones*, pp. 91-100.

propicia una imagen corporativa positiva cuando además se implementa la fórmula I+D+I.

La protección del bien jurídico ambiental en el país parte de la firma de Convenios y Acuerdos Internacionales con las EFS –INTOSAI– en las materias de contabilidad, auditoría y medio ambiente, integrados a partir de la norma constitucional y la legislación ambiental. Pero la omisión por parte del legislador de su no adecuada implementación puede haber sido una de las causales de la fragmentación de la normativa ambiental, necesitada de una apropiada construcción normativa a futuro, que permita evolucionar a tono con las políticas actuales de la región de Iberoamérica, en temáticas como la responsabilidad ambiental en materia civil, administrativa y penal, la evaluación ambiental estratégica, la cobertura financiera a través del seguro ambiental y las tecnologías limpias⁴.

Hay que analizar también la creación dentro de la Fiscalía de áreas especializadas en materia ambiental, como la solución en sede judicial ambiental de los conflictos generados. En todo este contexto, las causales que han conllevado a que el país tenga acumuladas todas las situaciones ambientales adversas han sido los patrones de producción utilizados, el consumo y el uso de los recursos que no han sido los más adecuados con alta incidencia en la contaminación; la degradación de los suelos; la pérdida de diversidad biológica; la carencia, la falta de disponibilidad y calidad del agua potable y la afectación de la cobertura forestal. Siendo las principales causas que inciden en la situación de la contaminación ambiental, además de las señaladas, la no aplicación de enfoques preventivos; la carencia de recursos y materiales para minimizarlos, el tratamiento de manera no adecuada de los residuos y emisiones generados por el sector estatal vinculados con el vertido ambiental; la no adecuada operación y mantenimiento de los sistemas de gestión; la educación ambiental insuficiente; la indisciplina social y la carencia de adecuados sistemas de monitoreo ambiental.

También aparecen identificados los principales problemas relacionados con la eficiencia en el uso de los recursos y la sostenibilidad de la producción y el consumo nacional: son el difícil acceso a las tecnologías de avanzada; la insuficiente comprensión y aplicación del concepto de sostenibilidad; la atención dirigida a los procesos vinculados a la problemática ambiental de los productos y servicios; la poca aplicación de las herramientas de gestión por los empresarios y no ejecutar compras públicas sostenibles con un diseño sostenible y responsable extendido a

⁴ Alfredo CABEZAS ARES, *Los seguros de responsabilidad civil medio ambiental en la obligación de reponer y restaurar el medio ambiente alterado*, p. 67.

todos los productores en las empresas en la forma de gestión estatal. En su mayoría sin tener en cuenta que lo verde vende.

Como corolario, el marco regulatorio complementario a la Ley N° 81 de 1997 por su vínculo con el control ambiental no garantiza la adopción de enfoques preventivos adecuados, aparejados a la indisciplina tecnológica que impera en la mayoría de las formas de gestión. A futuro, los costes en que incurrirá el Estado en la preservación del ambiente tendrán importancia y una relevancia decisiva en los procesos para la toma de las decisiones empresariales. De aquí que los procedimientos de la contabilidad de gestión ambiental sean de suma importancia para ejecutar la auditoría ambiental. Como evaluación ambiental y como valoración debe poseer un patrón contra el cual se efectuará la comparación. Este patrón de comparación variará de acuerdo al área sujeta a examen por parte del equipo auditor que realiza la evaluación ambiental. Requerirá que el equipo auditor tenga conocimientos sobre la estructura y el funcionamiento de la unidad económica sujeta a análisis, no sólo en su parte interna, sino en el ambiente en el que ella se desarrolla, así como el cumplimiento de la normativa legal a la cual estará sujeta. Deberá estudiarse el expediente legal de la organización auditada.

*Formas de actividad administrativa en la auditoría ambiental
por las EFS dentro del Derecho Público
en el sector estatal cubano*

La forma de actividad administrativa, que se adopta en la ejecución de esta tipología de auditoría a las formas de gestión no estatal es realizada por auditores de sociedades mercantiles certificados por la EFS para ejercitar esta función pública. Para ello necesitan una concesión administrativa y el título habilitante para ejecutar la función. Esta es solicitada de manera voluntaria por interés del empresario al órgano supremo de control. De esta manera, apreciamos cómo se ha incursionado en el control ambiental con la práctica de la auditoría, como proceso y procedimiento para proteger el medio ambiente, a partir del siglo XX.

Relacionado con la aseveración anterior, se ha de considerar la concepción de servicio público como un concepto controvertido, entendido de diversas formas y mutante en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados. Se ha construido sementada en los casos resueltos en un período en Francia desde el siglo XIX al XX. Actividad esta que florece en el siglo XX con el desarrollo de la revolución industrial,

como consecuencia de los adelantos científico-técnicos acontecidos en esta época. Trajo como resultado la complejización de las relaciones sociales, donde la actividad industrial o de gestión económica quedó limitada a aquellas actividades de relevancia empresarial cuya titularidad se asumió por el poder público.

En la doctrina francesa, encontramos autores como DUGUIT y HAURIUO, con sus diferencias, que la consideran como la piedra angular del Derecho Administrativo clásico y para ello son argumentados elementos imprescindibles a la hora de determinarlo. A partir de las manifestaciones del servicio público, se identifican como elementos necesarios para su configuración: la necesidad de la sociedad o generalidad, la titularidad estatal, el régimen jurídico que permite que la Administración Pública gestione de manera directa o indirecta tanto el servicio como el control, la continuidad, uniformidad e igualdad de trato para todos los ciudadanos⁵.

Es notorio que la intención del servicio público es satisfacer las necesidades de la generalidad o colectividad. Sin embargo, estas pueden ser en buena medida satisfechas a partir de servicios privados, aunque es indispensable que el servicio que se realice lleve intrínseco la satisfacción del interés general. Sin olvidar que la consecución del interés público representa para la Administración Pública el fin de toda su actividad⁶.

Es así que se ha señalado que no es necesario que el servicio público sea realizado por una entidad o agente público. En definitiva, no es el sujeto lo que califica la actividad, sino el fin al que tanto se ha hecho alusión. Esta actividad puede ser realizada por sujetos que no son propios de la Administración Pública –pudieran ser incluso particulares– o entidades con las mismas características que estos sujetos anteriormente descritos; sin que se pierda la titularidad. Como categoría jurídica, es concebida como forma de actividad estatal y de actividad técnica. Como categoría rectora del interés público, se percibe realizada y asegurada de manera continua, regular y uniforme, tutelada por la Administración Pública y gestionada de forma directa por esta o indirecta por sujetos autónomos autorizados, bajo un régimen jurídico especial, destinada a la satisfacción de un interés general. Se contempla además la forma de gestión mixta a través de sociedades mercantiles, como ha sido ya citado, donde la Administración participa por sí o por medio de una entidad pública de conjunto con personas naturales o jurídicas.

Autores como LANCÍS Y SÁNCHEZ, PARADA Y MATILLA CORREA reconocen que hay características propias en el servicio público que lo distinguen

⁵ León DUGUIT, *Las transformaciones del Derecho Público*, p. 51.

⁶ Adolfo POSADA, *Tratado de Derecho Administrativo según las teorías filosóficas y la legislación positiva*.

del carácter de privado, pero esta diferencia es ocasional, ya que cambia de época en época y de un país a otro y que sobre el criterio que rige la calificación definitiva de un servicio como público o privado no se ha dicho aún la última palabra⁷.

Como actividad de control, es considerada como una de las actividades más importantes de la Administración Pública. Sus destinatarios son las formas de gestión estatal y no estatal, sujetas a acciones de control por la norma legal que se establezca y están obligados a mantener sistemas de control interno, conforme a sus características, competencias y atribuciones institucionales, para fomentar empresas no contaminadoras del medio ambiente, denominadas a partir de la publicación de la ISO 26000, como “empresas amigables con el ambiente”. Por lo que su reconocimiento y regulación en los ordenamientos jurídicos contrastados son corroborados como una prestación de servicio público, como actividad de control y de fomento al decir de GORDILLO. Para su ejecución, media la suscripción de un contrato de servicios, acción que concluye con la entrega del informe de los resultados de la auditoría practicada y la certificación ambiental⁸.

En materia de protección, desde el Derecho Ambiental este tipo de control ha variado, a partir de la aplicación de otros mecanismos de control incorporados en el transcurso de los años, conocidos como técnicas de tutela ambiental a través del autocontrol, la fiscalización, la inspección, la auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental. Se aprecia que su aplicación tiene carácter preventivo, relacionado con los principios de prevención y de responsabilidad del Derecho Ambiental, al establecerse la aplicación de instrumentos de control como son: la autorización, la licencia y la concesión, evaluados a través de la auditoría ambiental, la policía ambiental y la supervisión ambiental, con el fin de mejorar la conciencia ambiental e identificar los riesgos, para concebir empresas amigables con el ambiente.

La finalidad de estas actividades de control es mantener, controlar y evaluar la efectividad del sistema en las instancias de dirección que le competen, como sostiene GORDILLO, DROMI Y MUÑOZ MACHADO⁹. Su importancia se aprecia en la comprobación de las políticas del Estado en la preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo, donde se le ha incorporado la arista ambiental, que a criterio

⁷ Andry MATILLA CORREA, “Derecho Administrativo y servicio público. Trazos inconclusos desde una perspectiva histórica”, en *Revista Jurídica*, pp. 383- 444.

⁸ Alcides ANTÚNEZ SÁNCHEZ, “Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano”, en *Revista electrónica Crítica do Direito*, pp. 119-141.

⁹ Agustín GORDILLO, *Tratado de Derecho Administrativo*, p. 1.

de este autor, evalúa la responsabilidad como otro de los principios del Derecho Ambiental vinculados a la práctica de la auditoría pública en materia ambiental¹⁰.

Como actividad de gestión económica, se analiza el uso de los instrumentos económicos, considerados por la doctrina administrativa en materia ambiental como una alternativa para atenuar los efectos de la problemática ambiental. Estos modifican las conductas de producción y de consumo al concebirlas como empresas sostenibles. Aparece entonces en este escenario la alternativa jurídico-económica del uso e implementación del tributo ambiental, elemento utilizado para obtener un desarrollo limpio, en relación con el principio –de quien contamina paga– del Derecho Ambiental¹¹. Por su vinculación con esta actividad de control practicada en las formas de gestión estatal y no estatal, en relación a la actividad que realicen, es implementada y controlada por el Fisco en normativas tributarias, vinculadas al vertido ambiental generado en la producción¹².

Otra de las aristas vinculadas con el control ambiental es el fomento ambiental, estímulo que promueve la Administración Pública para que las empresas sean menos contaminadoras. Este instrumento es regulado en normativas jurídicas a través de leyes especiales en los ordenamientos jurídicos. En los países de la región de Iberoamérica, se constata el reconocimiento de estos estímulos fiscales a través de impuestos o reformas fiscales verdes. Estos son utilizados como instrumentos de mercado, de aplicación al uso del transporte híbrido o eléctrico; en el reciclaje del plástico; en el control de la deforestación boscosa; en el tratamiento al agua potable y los desechos sólidos; en la conservación de la biodiversidad y en el uso de combustibles fósiles para modificar la matriz energética. Se aprecia además su vinculación con la reingeniería de procesos en la industria a través de las tecnologías al final del tubo y con los encadenamientos productivos por su relación con la auditoría ambiental, señalado por RÍOS GUAL Y OSPINA DUQUE¹³.

La doctrina ambiental para la práctica de esta evaluación ambiental reconoce dos variables. Una a través de la competitividad empresarial y otra en la protección ambiental con la entrega de instrumentos de acre-

¹⁰ Alcides ANTÚNEZ SÁNCHEZ, “La auditoría ambiental, principios del Derecho Ambiental que la informan”, en *Revista Monfrague Desarrollo Resiliente*, pp. 165-190.

¹¹ Néstor CAFERRATA, *Principios del Derecho Ambiental*.

¹² Alcides ANTÚNEZ SÁNCHEZ, “La auditoría ambiental y la industria amigable con el ambiente, meta del desarrollo sostenible en el Derecho Ambiental para Cuba por parte de la EFS-CGR”, en *Revista Diálogos de Derecho y Política*, pp. 33-49.

¹³ Rodrigo OSPINA DUQUE, *La reingeniería de procesos: una herramienta gerencial para la innovación y mejora de la calidad en las organizaciones*, pp. 91-100.

ditación. Al decir de MORA RUIZ, MARTÍN MATEO¹⁴ Y SANZ RUBIALS, esto permite distinguir el tránsito desde la actividad de limitación u ordenación –policía– hacia la de fomento, fortalecida con la aparición en todo este escenario de las normas EMAS y la ISO 26000.

Es por ello que los conceptos, principios y elementos establecidos sobre esta tipología de auditoría desde la doctrina administrativa se relacionan con otras ramas del derecho, en particular con el Derecho Ambiental. Los ordenamientos jurídicos de Iberoamérica la reconocen como una actividad de control y de servicio público, lo que en sí conlleva acciones de control. Todo lo cual permite medir la eficacia y eficiencia de las actividades auditable ambientales en las formas de gestión no estatal, concebidas a través de la aplicación de las normas EMAS, lo que supone el autocontrol con una menor intervención pública en las industrias de forma obligatoria. Como gestión ambiental moderna ello es transparente, participativo y congruente con un sistema de mercado para todos los países de la Unión Europea, al aportarles una gestión medioambiental de calidad y de obediencia a la legislación ambiental. Además, les permite la obtención de ayudas financieras, licencias y permisos ambientales, vinculadas a los principios del Derecho Ambiental que la informan, como el de responsabilidad, autocontrol, e información, para lograr la sostenibilidad ambiental¹⁵.

Es así que la actividad de control ambiental tiene también vínculo con el desarrollo urbano, compatible con las políticas no contaminadoras, vinculadas en su ejecución a otros instrumentos de gestión ambiental, como la evaluación de impacto ambiental, la licencia ambiental y la inspección, el fin de lograr el equilibrio con empresas ambientales responsables mediante la introducción y generalización de la norma ISO 26000. En conjunto permiten el desarrollo adecuado del ordenamiento urbano sostenible con estrategias para mejorar la calidad ambiental y convertir las ciudades en lugares de vida, de trabajo e inversión atractivos y sanos, donde el impacto ambiental negativo sea mínimo. Para ello, son integradas las políticas urbanas con una gestión ambiental sostenible, mejor planificada, con un transporte urbano sostenible. Todo lo cual permite en conjunto minimizar los efectos adversos sobre los recursos naturales necesarios como el agua, el aire y la energía.

Hay también un reenfoque en su visión, al integrarse las necesidades colectivas y el entorno social. Esto permite promover la educación

¹⁴ Ramón MARTÍN MATEO, *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*, pp. 111-ss

¹⁵ Jorge BUSTAMANTE ALSINA, *La Ecoauditoría empresarial en la Unión Europea*, pp. 187-202.

ambiental, orientada a incrementar la cultura popular de los problemas ambientales que hoy afectan al planeta, donde los ciudadanos y la Administración Pública tienen una carga en la responsabilidad de obedecer las políticas públicas a partir del binomio deber-derecho, como lo señalan LOPERENA ROTA¹⁶, JORDANO FRAGA Y FRANCO DEL POZO.

Es así que la contaminación ambiental y los modelos urbanistas integrados buscan la armonía social con un reenfoque del pensamiento ambiental, al ser la ciudad parte del paradigma ambiental, al promoverse un urbanismo sostenible con nuevas estrategias ambientales urbanas por la Administración Pública. Suplementariamente se fomenta el transporte colectivo como nueva cultura, el respeto a los espacios peatonales, a las aceras y plazas como elementos integrales en la defensa ambiental, posiciones estas asumidas por MORENO VIQUEIRA, CAMPESINO FERNÁNDEZ¹⁷ Y RUEDA por la importancia que tiene la aplicación de estas políticas por parte de la Administración Pública para proteger el ambiente.

A manera de conclusiones

La auditoría ambiental emergió debido a la contaminación empresarial y su enfrentamiento por el Estado. Su génesis se encuentra en la auditoría social. Se consolida posteriormente como acción de control practicada por las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Sociedades Mercantiles. Y posee una construcción jurídica a partir del reconocimiento en Convenios y Acuerdos Internacionales. Es introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías, que le brindan solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como la herramienta de gestión ambiental. Puede ser voluntaria u obligatoria y manifestarse como una actividad de policía, un servicio público una actividad de fomento acorde a su ejecución y consecuencias.

La sistematización de la auditoría ambiental, como institución jurídica dirigida a proteger al bien jurídico ambiental, es reconocida desde la doctrina administrativa y la ambientalista. Los criterios teóricos y normativos valorados nos han permitido establecer que la realización de la auditoría entraña una relación jurídica ambiental y delimita sus elementos:

¹⁶ Demetrio LOPERENA ROTA, "La posición jurídica del ciudadano ante el medio ambiente", en *Revista Naturzale*, pp. 57-73.

¹⁷ Antonio CAMPESINO FERNÁNDEZ, "Eurociudades y medio ambiente", en *Revista de Geografía*, pp. 1-36

subjetivos (auditores y auditados), objetivos (contenido, instituciones y categorías a evaluar) y formales (documentos acreditativos de su validez).

La auditoría ambiental tiene un carácter multidimensional, integral y transdisciplinario. Su finalidad es la evaluación de la gestión ambiental de la empresa y la certificación de producciones limpias. Para realizarla las entidades auditadas deben implementar la contabilidad ambiental y el tratamiento de los residuales de la producción de la empresa. Constituye un proceso integrado por fases (preparación-ejecución-conclusión) cuyo procedimiento fundamental está regulado en las normas ISO y las EMAS.

La auditoría ambiental, en su ejecución se aprecia como una actividad de limitación u ordenación –policía–, practicada por las EFS con su encargo público, en atención al ordenamiento jurídico que la regule. Es también ejecutada por Sociedades Mercantiles, reconocida como un servicio público, y aporta luego de su conclusión valores agregados como la ética empresarial, la certificación contable, las producciones limpias, la ética empresarial, la competitividad empresarial y la certificación ambiental a las empresas amigables con el ambiente, permitiéndoles el acceso a mercados más exigentes.

La auditoría ambiental, en la actualización del modelo económico cubano, deberá tener un valor importante a futuro, toda vez que permite transitar de las formas de gestión de la certificación de la calidad hacia la certificación ambiental. Esto permitirá la competencia entre las empresas estatales y las no estatales en el mercado interno y en el foráneo como empresas amigables con el ambiente. Estamos necesitados de su regulación en el ordenamiento jurídico del país para las formas de gestión no estatal.

Bibliografía

- ÁLVAREZ HINCAPIÉ, Carlos, “Sistemas de certificación ambiental para la extensión tecnológica, la competitividad empresarial”, en *Revista Producción + Limpia*, 2008, pp. 1-61.
- ALVARADO RIQUELME, María, *Teoría y práctica de la auditoría, actividad profesional independiente, elabora un informe sobre la razonabilidad de los estados contables, muta al control ambiental en el siglo XX*, Ediciones Pirámide, España, 2014.
- ASTRONG, Mario, “La responsabilidad social empresarial. Una prioridad en el mundo empresarial moderno”, en *Revista del Centro Empresarial Moderno*, 2012.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides, “La auditoría ecológica, un instrumento en la gestión ambiental, herramienta evaluadora de la contaminación”, en *Revista de Derecho Ambiental Medio Ambiente & Derecho*, N° 21, España, 2011, p. 18.

- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides, “Consideraciones teórico-doctrinales sobre las herramientas de gestión ambiental, la auditoría ambiental, teoría, praxis y legislación en la segunda década del siglo XXI”, en *Revista De Jure*, N° 19, Brasil, 2012, p. 25.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides, “Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano”, en *Revista electrónica Crítica do Direito* N° 4, Brasil, 2014, pp. 119-141.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides, “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 Actualidad Jurídica Ambiental*, N° 40, España, 2014, pp. 9-51.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides. “La auditoría ambiental, nexo con la empresa amigable del medio ambiente”, en *Revista de Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*, N° 65, España, 2015, pp. 71-80.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides, “La auditoría ambiental y la industria amigable con el ambiente, meta del desarrollo sostenible en el Derecho Ambiental para Cuba por parte de la EFS-CGR”, en *Revista Diálogos de Derecho y Política*, N° 16, Colombia, 2015, pp. 33-49.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides. “La auditoría ambiental, principios del Derecho Ambiental que la informan”, en *Revista Monfrague Desarrollo Resiliente*, N° 2, España, 2015, pp. 165-190.
- BASURTO GONZÁLEZ, Daniel. “Responsabilidad social y ambiental en las empresas”, en *Revista Política y Gestión Empresarial*, 2012, pp. 33-39.
- BELMONTE MARTIN, Ismael, “La ecoauditoría: un instrumento para la defensa del medio ambiente”, en *Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche*, 2009, p. 13.
- BELLORIO CLABOT, Dino, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo III, 1ª edición, Ediciones Astrea, Buenos Aires, 2004.
- BETANCORT RODRÍGUEZ, Andrés, *Instituciones del Derecho Ambiental*, Ediciones La Ley, España, 2001.
- BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, *La ecoauditoría empresarial en la Unión Europea*, Ediciones Abeledo Perrot S.A, Argentina, 2008.
- CAFERRATA, Néstor, *Principios del Derecho Ambiental*. Ediciones Abeledo Perrot S.A, Argentina, 2010.
- CABEZA ARES, Alfredo, *Los seguros de responsabilidad civil medio ambiental en la obligación de reponer y restaurar el medio ambiente alterado*, Ediciones Trivium, España, 2003.
- CAMPESINO FERNÁNDEZ, Antonio, “Eurociudades y medio ambiente”, en *Revista de Geografía*, 2011, pp. 1-36.
- CONESA FERNÁNDEZ, Vicente, *Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa*, 1ª edición, España, Ediciones Mundi-Prensa, 2003.

- DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES, María, *La problemática de la auditoría ambiental*, Universidad de Coímbra, Portugal, 2012.
- DOPAZO FRAGUÍO, Pablo, *El Régimen Jurídico de las marcas de calidad ambiental, Etiqueta ecológica y tutela ambiental*, España, 1^{era} edición, Ediciones Exlibris, 2001.
- DUGUIT, León, *Las transformaciones del Derecho Público*, 3^a edición, Ediciones Colín, Francia, 1925.
- DI TRINDADE AMADO, Federico, *Derecho Ambiental Esquemático*, Ediciones Método, 2^{da} edición, Sao Paulo, 2011.
- DROMI, José, *Tratado de Derecho Administrativo*, 7^a edición, Ediciones Ciudad, Argentina, 1998.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, *Las auditorías ambientales*, Ediciones Tirant lo Blanch, España, 2008.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, “La responsabilidad social corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión”, en *Boletín Económico de ICE*, N° 2824, Salamanca, 2004, pp. 27-43.
- FERNÁNDEZ RAMOS, Severiano, “La inspección en el marco del control de la aplicación del Derecho Ambiental”, en *Revista Derecho Ambiental*, N° 24, 2000, pp. 1-26.
- GARCÍA ENTERRÍA, Eduardo, *Derecho Administrativo*, Ediciones Félix Varela, La Habana, 2005.
- GOMÉZ GARCÍA, Luis, “La auditoría ambiental ¿voluntaria u obligatoria?”, en *Revista de Derecho Ambiental y Ecología*, 2011, pp. 27-29.
- GOMEZ OREA, Domingo, *Auditoría ambiental: un instrumento de gestión en la empresa*, Ediciones Agrícola Española, España, 1994.
- GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, 8^a edición, Ediciones Macchi, Argentina, 2006.
- JAQUENOD DE ZSOGON, Silvia, *El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores*, 3^a edición, Ediciones Dykinson, Estados Unidos de América, 1991.
- LOPERENA ROTA, Demetrio, *Desarrollo sostenible y globalización*, Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Argentina, 2003, pp. 3-16.
- LOPERENA ROTA, Demetrio, “La posición jurídica del ciudadano ante el medio ambiente”, en *Revista Naturzale*, N° 12, España, 1997, pp. 57-73.
- LORENZETTI, Ricardo, *Teoría del Derecho Ambiental*, 1^a edición. Ediciones Porrúa S.A, México, 2008.
- LOZANO CUTANDA, Blanca, “La nueva etiqueta ecológica de la Unión Europea”, en *Revista de Gestión Ambiental*, N° 7, 2001, p. 5.
- MARTÍN MATEO, Ramón, *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*, Ediciones Trivium, España, 1994.
- MARTÍN MATEO, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, Ediciones Trivium, España, 1991.

- MATILLA CORREA, Andry, "Derecho Administrativo y servicio público. Trazos inconclusos desde una perspectiva histórica", en *Revista Jurídica*, 2014, pp. 383-444.
- MORA RUIZ, Manuela, "Tendencias del Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Ambiental: transformaciones en el Derecho Administrativo general", en *Revista Derecho y Conocimiento*, 2012, pp. 419-436.
- MORENO VIQUEIRA, Gabriel, "El urbanismo como elemento clave en el nuevo paradigma ambiental", en *Revista Umbral*, 2009, pp. 1-16.
- MURAD ROBLES, Pedro, *La Auditoría Ambiental voluntaria*, Ediciones Semarnat, México, 2009.
- MUÑOZ-MARTÍN, Juan, "Ética empresarial, responsabilidad social corporativa y creación de valor compartido", en *Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, 2013, pp. 1-13.
- MIRANDA HERNÁNDEZ, Gloria, "La potestad inspectora de las Administraciones Públicas", en *Revista Cuadernos de Inspección del Territorio*, 2012, pp. 1-21.
- NOGUERIA LÓPEZ, Alba, *Ecoauditorías, intervención pública ambiental y autocontrol empresarial*, Ediciones Marcial Pons, España, 2000.
- OSPINA DUQUE, Rodrigo, "La reingeniería de procesos: una herramienta gerencial para la innovación y mejora de la calidad en las organizaciones", en *Revista de Psicología y Administración de Empresas*, 2011, pp. 91-100.
- POSADA, Adolfo, *Tratado de Derecho Administrativo según las teorías filosóficas y la legislación positiva*, tomo I, Editorial Madrid, España, 1931. RAMADORI, Demetrio, *Auditoría Ambiental. Factor de éxito en la política ambiental*, Ediciones Fundación OIKOS, Argentina, 2013.
- RÍOS GUAL, Josep, "La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI", en *Revista de Empresas*, 2007, pp. 1-10.
- RINALGI, Gustavo, *La evaluación del impacto ambiental estratégica, nexos con la auditoría ambiental*, PNUMA-ONU, Argentina, 2013.
- RUEDA, Salvador, "El urbanismo ecológico, un nuevo modelo de urbanismo para abordar los retos de la sociedad", en *Revista Digital Universitaria* N° 7, 2009, pp. 1-34.
- SANZ RUBIALES, Iñigo, *El mercado de los derechos a contaminar*, Ediciones Lex Nova, España, 2012.
- SANZ LARRUGA, Francisco, "El principio de precaución en la jurisprudencia comunitaria", en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, N° 1, 2002, pp. 117-131.
- SALES DE FREITAS, Joycemara, "Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente", en *Revista De Jure*, N° 20, 2013, pp. 293-309.