

LA AUDITORÍA PÚBLICA CON ENFOQUE AMBIENTAL Y EL TRIBUTO AMBIENTAL. APLICACIÓN E IMPLEMENTACIÓN EN CUBA

THE PUBLIC AUDIT WITH ENVIRONMENTAL FOCUS AND THE ENVIRONMENTAL TRIBUTE. APPLICATION AND IMPLEMENTATION IN CUBA



Alcides Francisco Antúnez Sánchez¹

RESUMEN: La auditoría ambiental, herramienta evaluadora de la gestión ambiental en las empresas, posee insuficiencias en la ordenación jurídica en el sector estatal, incidente en su finalidad de control ambiental en pro de la empresa amigable con el ambiente. Se argumentan presupuestos jurídicos a partir de su valoración histórica, doctrinal y exegética, a fin del perfeccionamiento de su ordenación jurídica. Los métodos utilizados fueron el teórico-jurídico, el histórico-lógico, el exegético-jurídico, el de derecho comparado, y el de análisis y síntesis. Como resultado se formulan presupuestos jurídicos para su perfeccionamiento en el sector estatal y las otras formas de gestión en el contexto económico patrio. Su finalidad es lograr el desarrollo sostenible con la creación de empresas amigables con el ambiente, que permitan el equilibrio entre el progreso y la naturaleza.

Palabras clave: control ambiental, formas de gestión, desarrollo sostenible, tributo ambiental.

SUMMARY: The environmental auditing, appraising tool of the environmental step at the companies, possess insufficiencies in the juridical sorting in the public sector, incident in your purpose of environmental control in behalf of the friendly company with the environment. They argument juridical budgets as from his historic, doctrinal and exegetic assessment, at the end of the perfecting of his juridical sorting. The utilized methods were the juridical theoretician, the historic logician, the exegetic juridical, the by right compared, and the one belonging to analysis and synthesis. As a result they formulate juridical budgets for his perfecting in the public sector and the other forms of step in the cost-reducing homeland context. His purpose is to achieve the sustainable development with friendly companies' creation with the environment, that they enable the equilibrium between progress and the nature.

Key words: environmental control, forms of step, sustainable development, environmental tribute.

A MODO DE INTRODUCCIÓN

La aparición de la auditoría ambiental dentro de los mecanismos de control significó

¹Profesor Auxiliar Derecho Ambiental y Mercantil. Carrera de Derecho. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Granma. República de Cuba. Email: aantunez@udg.co.cu, antunez63@nauta.cu

un escalón superior en el orden de integralidad, apuntó no solo a la eficiencia económica sino a la conformación de la empresa amigable con el ambiente. Toda vez que representó impulsar y verificar el debido engranaje optimización-legitimidad-racionalidad-competitividad. Es así, que esta tipología de control, se inserta entre los factores de estimulación de fórmulas empresariales correspondientes a la resolución de la contradicción eje de los modelos económicos: ilimitadas necesidades individuales y colectivas y limitados recursos materiales disponibles para satisfacerlas, a partir de un desarrollo sostenible.

Es verdad, que los países de mayor desarrollo industrial fueron los abanderados al instrumentar la auditoría ambiental a través de metodologías y técnicas en su ejecución dentro de sus ordenamientos jurídicos. Su conformación se aprecia vinculada a elementos históricos, teóricos, doctrinales, legislativos y culturales con la práctica de la actividad de la auditoría y la contabilidad social, ligados a la responsabilidad social a partir de 1953, a partir de su búsqueda epistemológica. Donde los años 70 del siglo XX, nos señalan al empresariado norteamericano como los primeros en aplicarla de manera voluntaria en las industrias.

Desde el Derecho Ambiental por su multidimensionalidad, se aprecia como esta auditoría es reconocida como una herramienta de gestión, toda vez que minimiza los impactos ambientales negativos generados por la actividad humana y es una estrategia de la Administración Pública para proteger el bien jurídico ambiental, considerado como bien público desde de la década de los años 80, como continuidad de un proceso de conformación jurídica institucional del pretérito siglo analizado. (GORDILLO, 2006)

Es una realidad, que las Entidades Fiscalizadoras Superiores, le concedieron la función de dar a conocer los índices de contaminación generados como resultado de la producción industrial de bienes y servicios y así estimular la implementación de las tecnologías limpias, los sistemas de gestión ambiental y otros instrumentos en materia contable, necesarios para obtener la certificación ambiental a partir de los años 90 del siglo pasado. Es en sí, una respuesta estratégica a la modificación de los hábitos de consumo y estilos de vida contrarios al desarrollo sostenible, como efectos negativo del desarrollo tecnológico y las transformaciones económico-sociales que desde el pasado siglo se implementan. Apreciamos, como se reveló entonces, el reto de la creación de instrumentos y otras herramientas que viabilizaran su aplicación y permitieran el equilibrio entre los avances de la tecnología y el medio ambiente -progreso-naturaleza-

Se valora, como a partir de 1990 empiezan a publicarse estudios desde las ciencias jurídicas por autores de la talla de CAFERRATA, CARMONA LARA, MARTÍN MATEO y DE BESSA ANTUNES, los que reflejan el análisis de la política pública ambiental, con la aplicación de las herramientas de gestión para determinar los niveles de contaminación, la exigencia de la responsabilidad ambiental, la aplicación de la evaluación ambiental estratégica, la cuantificación del daño ambiental, los servicios públicos ambientales, la auditoría ambiental, las tecnologías limpias, los Sistemas de Gestión Ambiental y la obtención de la certificación ambiental para lograr beneficios en el comercio interno y foráneo en barreras comerciales más exigentes.

Empero, no hay estudios desde el punto de vista jurídico-histórico-doctrinal sobre la auditoría ambiental para el sector estatal cubano, autores como VIAMONTES GUILBEAUX, CARABALLO MAQUEIRA, REY SANTOS y CÁNOVAS GONZÁLEZ han valorado la auditoría dentro de las herramientas de la gestión ambiental, pero pese a ello la misma aún no se ha aplicado en la mayoría del sector estatal cubano por el órgano supremo de control en la nación.

En Cuba, también constatamos que algunos aspectos de la auditoría ambiental

fueron aplicados fácticamente a través de la inspección ambiental, sustentada en las normas administrativas vigentes y las normas de la Organización Internacional para la Estandarización 14000 y 19011 por parte del Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente, amparadas en la Ley No. 81 de 1997. Pero esta es reconocida expresamente como una actividad de control en la Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento del 2011, siendo este último quien le concedió la carta de presentación en el ordenamiento jurídico cubano. Su relevancia, se aprecia vinculada al respaldo de la introducción sistemática y acelerada de los resultados de la ciencia, la innovación y la tecnología en los procesos productivos y de servicios al tener en cuenta las normas de responsabilidad social y ambiental por las empresas del sector estatal cubano. La misma gravita sobre la realización y finalidad de la auditoría, con la permanencia de un sector industrial envejecido en su generalidad con más de 55 años de explotación, obsoleto y heterogéneo.

Todo lo anterior conllevó al autor al planteamiento científico a partir de las insuficiencias en la ordenación jurídica de la auditoría ambiental para el sector estatal cubano, incidente en su finalidad de control ambiental en pro de la empresa amigable con el ambiente para el desarrollo sostenible. Consecuentemente se proponen presupuestos jurídicos sobre la auditoría ambiental para el sector estatal cubano a partir de su valoración histórica, doctrinal y exegética, a fin de perfeccionar su ordenación jurídica.

HISTÓRICO DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL EN LAS FORMAS DE GESTIÓN

A nivel mundial, es una realidad que la preocupación por la protección del medio ambiente ha alcanzado importancia y magnitud en los últimos años al convertirse en temática de interés para el empresariado, abarcando tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental. La misma aparece vinculada al desarrollo industrial, como factor esencial para la generación de recursos que permitan crear empleos y promover la educación ambiental como bases del bienestar social y la calidad de vida, para alcanzar el desarrollo sostenible como meta de la Administración Pública.

Se ha desarrollado en diferentes países, a través de una construcción legislativa iniciada desde el Derecho Administrativo hacia el Ambiental, conformándose el Derecho Administrativo Ambiental; al ser la auditoría reconocida como una de las herramientas de la gestión ambiental (LOZANO CUTANDA, 2004). Es también una realidad, que el hombre con el empleo de las tecnologías ha logrado industrializarse y con ello ha traído contaminación ambiental para el desarrollo adecuado del ser humano. Factores estos, que permitirán la evaluación de los efectos que produce la contaminación al distinguir la natural de la industrial; acelerada a partir de la Revolución Industrial en la Unión Europea en el pasado siglo.

Es así, que estudios desde la doctrina contable y la doctrina *ius* ambientalista realizados en Iberoamérica, reconocen a la auditoría ambiental como la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar las bases a las políticas medio ambientales en las empresas y las industrias, está ejecuta análisis de los riesgos ambientales generados y evalúa su impacto con el complemento de otras herramientas como la Evaluación de Impacto Ambiental (ARISTAZABAL OSSA, 2010); se practica de forma voluntaria u obligatoria y su ejecución fusiona el objetivo prioritario de la empresa -obtener beneficios económicos unidos a la protección ambiental-

PACCIOLI, con el método conocido de la "partida doble", nos muestra la evidencia que desde el año 254 a.n.e. 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.

Ya en el siglo XX, al incluirse dentro de las normativas jurídicas por la Administración Pública se aprecia cómo se fortalece el trinomio Contabilidad, Auditoría y Derecho, lo que le permitió cobrar nuevas dimensiones como normativa para proteger los activos, tipificó la protección del bien jurídico ambiental, con reflejo en la contabilidad directa o indirecta. Esta institución jurídica tiene un nexo causal, la exigencia de la responsabilidad ambiental y la cuantificación de los daños ambientales, con la responsabilidad social empresarial vinculada a la economía y a la contabilidad ambiental dentro de las formas de gestión. La misma, ha evolucionado con el transcurso del tiempo en relación con el país que la aplique y su desarrollo tecnológico que el mismo posea. Su conexión, aparece vinculada a los orígenes del *ius* ambientalismo como parte de la Agenda Pública Internacional; por esto las Entidades Fiscalizadoras Superiores señalan al año 1969 como su inicio en su ejecución por parte de los Estados que la han practicado.

La misma, se originó en los Estados Unidos de América a finales de los años 70 del pasado siglo XX, apareció con el fin de evaluar la salud de las empresas químicas con la finalidad de servir como una herramienta de dirección para la gestión ambiental, ante el aumento y la complejidad de la normativa jurídica Estatal y Federal en la presidencia de NIXON. En la década de los años 80, se extendió a la Unión Europea en las subsidiarias estadounidenses radicadas allí. (MURAD ROBLES, 2009). Como respaldo al compromiso de la Comisión BRUNDTLAND en 1987, al formularse: "*un desarrollo sustentable que satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas*".

Su *íter* histórico, a partir de ser reconocida por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el año 1995, se justiprecia su relación con la Responsabilidad Social Empresarial -componente ambiental-. En esta propia década, se le adicionan otros nuevos elementos tecnológicos vinculados al Comercio Internacional, por lo que la hacen más compleja, completa y dinámica por parte de los sujetos económicos que la implementan; por lo que las técnicas, métodos y objetivos de la auditoría como actividad de control, han ido de forma simétrica en evolución 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, donde aparece en este escenario la empresa amigable con el ambiente.

Su expresión moderna, aparejada a su *íter* histórico y evolución contrastada, se considera que es la herramienta evaluadora del Sistema de Gestión Ambiental, como el mecanismo clave para obtener información sobre la efectividad de la gestión ambiental de la empresa, al identificar los problemas asociados a su trabajo en materia de seguridad y ambiente laboral, los nuevos desafíos ambientales, proponer medidas de prevención y mitigación, y es complementada con la revisión contable ambiental en la organización auditada. La misma, se valora que aparece vinculada con las problemáticas ambientales del siglo XXI, surgida como efectos de la crisis ecológica, ante el aumento de las temperaturas, el agujero en la capa de ozono, la desertificación, la acumulación de residuos radiactivos, la extensión de enfermedades como el cáncer, la malaria, la insalubridad del agua dulce, la inseguridad alimentaria, la contaminación urbana y el agotamiento de los recursos renovables y no renovables, en relación con los mega problemas ambientales que hoy acontecen en este siglo (ARNER GUERRE, 2013)

Para ello, las Entidades Fiscalizadoras Superiores, como el sujeto internacional que la regulan la identifican 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. (ANTÚNEZ SÁNCHEZ, 2014)

Las Normas Voluntarias ISO 14001 y 19011 la definen como:...“*proceso sistemático, autónomo y documentado para obtener evidencias de la auditoría, evalúa de manera objetiva con el fin de determinar la extensión en que se cumplen los criterios de auditoría.*”...

Ahora bien, su regulación en el ordenamiento jurídico cubano aparece cuando se crea la Contraloría General de la República como el órgano supremo de control, a través de la Ley No. 107, de la Contraloría en el año 2009 y esta tipología se regula en su Reglamento en el año 2010, siendo esta norma su carta de presentación en el derecho público.

Se corrobora que en la Unión Europea, América Latina y el Caribe en relación a sus ordenamientos jurídicos, idioma, cultura y realidad económico-social, señalan que esta evaluación ambiental es capaz de evaluar y sentar las bases de una política medio ambiental dirigida a los empresarios, tiene como finalidad, ejecutar análisis de los riesgos ambientales que pudieran generarse en el desempeño de su actividad y evaluar los impactos ambientales generados. Se aprecia también por este autor en el análisis epistemológico, que aparece vinculada a los conceptos de Economía Verde y de la Contabilidad Ambiental, establecidos por el PNUMA necesarios para ejecutar esta tipología de auditoría por parte de los auditores de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y de las Sociedades Mercantiles; está también relacionada con otras herramientas de gestión en su ejecución, con la gestión social empresarial y con la responsabilidad ambiental al evolucionar en este siglo XXI.

La misma, como herramienta de control se concibe en los ordenamientos jurídicos que la regulan como una actividad de control, de servicio público, de fomento y de gestión económica. Toda vez que la concepción de servicio público, es un concepto controvertido, entendido de diversas formas y mutando en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados, en el caso de esta evaluación ambiental apreciamos como se práctica por las sociedades mercantiles a solicitud de los empresarios privados para que su empresa sea valorada y obtener con ello la certificación ambiental. Como actividad de control -Administración Policía- sus destinatarios serían los órganos, organismos, organizaciones y entidades sujetos a las acciones de control que dispone la Ley, obligados a mantener sistemas de control interno conforme a sus características, competencias y atribuciones institucionales. Su finalidad mantener, controlar y evaluar la efectividad del sistema en las instancias de dirección. Su importancia, comprobar la aplicación de las políticas del Estado en la preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo, en este caso las destinadas a la protección del medio ambiente (GORDILLO, 2006).

En materia de protección ambiental este tipo de control ha seguido mutando con el decursar del tiempo, se valora con ello la aplicación de otros mecanismos de control incorporados, conocidos como técnicas de tutela ambiental, realizadas a través del control interno en las formas de gestión, la fiscalización, la inspección, la auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental. En particular, los de control ambiental se establecen a través de la auditoría ambiental, la policía ambiental y la supervisión ambiental. Como actividad de gestión económica en este escenario aparece el tributo ambiental como el mecanismo utilizado por los Estados para obtener un desarrollo limpio -Protocolo de Kioto-, permite lograr que quien contamine pague, vinculado al vertido ambiental de las formas de gestión. También se aprecia, como el fomento ambiental, es el estímulo para que las empresas sean menos contaminadoras, se regula en Leyes de Fomento en los

ordenamientos jurídicos. Conocidos también como “impuestos verdes o reformas fiscales verdes”, utilizadas como herramientas de mercado, las que son aplicadas al transporte híbrido o eléctrico, en el reciclaje de botellas plásticas, al control de la deforestación boscosa, al tratamiento al agua potable y a los desechos sólidos, para conservar la biodiversidad y el uso de combustibles fósiles -modificar la matriz energética-

La auditoría, como actividad de control a los bienes públicos ambientales permite a los empresarios la concreción de la empresa amigable con el ambiente y es la contrapartida a la inspección ambiental al ser más integral. Puesto que la misma revisa la implementación dentro de la organización el sistema contable ambiental a través de procesos y procedimientos por el equipo auditor y la observancia de la legalidad en relación a las normas contables y de auditoría establecidas. Es ejecutada conforme al plan anual que conforma la Entidad Fiscalizadora Superior que la regule y la controle.

Su regulación aparece como institución jurídica a partir de ser reconocida en la firma de Convenios y Acuerdos Internacionales con las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Organismos Internacionales, integrándose en las Constituciones de los Estados, en los derechos internos a través de normas jurídicas como el Código Ambiental, en la Ley Orgánica Ambiental, la Ley de Auditoría Ambiental y en la Ley de la Contraloría. Está vinculada en su aplicación por otras normativas jurídicas, en materias vinculadas a la Administración Pública Ambiental, Orgánicas de la Administración, de Gestión Ambiental, de Responsabilidad Ambiental, de Control de la Contaminación Ambiental, de la Salud, del Agua, de la Vida Silvestre, de los Parques Nacionales, de los Corredores Marinos, en disposiciones Agrarias y Ordenanzas Municipales, de Cambio Climático, entre otras.

Es complementada con las normas voluntarias ISO, las EMAS y las disposiciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en su ejecución. Al exigirse la responsabilidad a los sujetos auditados, su tramitación en procesos penales se ejecuta ante Fiscalías Ambientales, y la solución final de estos conflictos se realiza en Tribunales Ambientales (BURDYSHAW, 2011). Como herramienta de gestión, está vinculada en su ejecución con los principios del Derecho Ambiental que la informan por el equipo auditor, por ser una acción preventiva, de cautela, de cooperación, de quien contamina paga, de evaluación de impacto ambiental, de responsabilidad, de participación ciudadana, de equidad intergeneracional, de progresividad y de sustentabilidad. Ha continuado en evolución con la aplicación de otros instrumentos que se le han incorporado, con otras regulaciones y herramientas, entre las que se destacan la cobertura financiera a través del seguro ambiental, los incentivos fiscales, la tributación ambiental, las tecnologías limpias y la responsabilidad objetiva. Es a su vez interdisciplinaria, transdisciplinaria y multidisciplinaria, al intervenir en su ejecución diversos profesionales de las ciencias -juristas, técnicos y científicos-, de aquí que se describa su multidimensionalidad.

En todo este análisis se justiprecian las pautas que han ido trazando los bloques comerciales regionales -UNASUR, MERCOSUR, ALBA, GATT, UNION EUROPEA, la Agenda 21, el Protocolo de Montreal, la Convención sobre Diversidad Biológica-, estos señalan el impacto en las decisiones de los empresarios y su repercusión económica al no implementarse la contabilidad ambiental en la mayoría de los países, lo que permitirá trascender desde la competitividad hacia la cooperación en estos bloques. Donde dentro de la ejecución de esta actividad de control, también deberán quedar definidos los conceptos de economía ambiental, la persecución social del ambiente, los principios universales del Derecho Ambiental y desde el punto de vista de la generación de la contaminación, deberán definirse cuál son de

responsabilidad de la Naturaleza y cuales por las actividades del Hombre; estos análisis permitirán actuar conforme a derecho para pagar por el daño en la evaluación realizada por los auditores a las formas de gestión auditadas.

Las interrogantes a realizarse dentro de la empresa a los empresarios, permitirán obtener las respuestas adecuadas por el equipo auditor en cuanto a ¿Se deberá acatar la legislación de protección del ambiente por convicción o por obligación?, ¿Por qué lo hacen los empresarios? ¿Todos lo hacen? ¿Por qué tiene que intervenir el Derecho Ambiental? En materia de seguridad y salud laboral las empresas radicadas en el país cumplen de manera adecuada la legislación, contrario a lo que ocurre cuando estas son vendidas a empresarios extranjeros. Es por ello, que la temática contable dentro de esta acción de control consideramos sea de gran relevancia, al permitirle al empresario conocer los costes asignados a la protección ambiental en su empresa, para evaluarlos a través del control interno y cuando sea solicitada una evaluación interna a través de la actividad de control ambiental con la -auditoría pública-

LOS ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL EN SU EJECUCIÓN EN LAS FORMAS DE GESTIÓN

Los elementos subjetivos que se reconocen en esta relación administrativa se identifican con el Auditor: auditores certificados que pertenecen a las Entidades Fiscalizadoras Superiores y a las Sociedades Mercantiles de Auditoría -Título Habilitante en el Registro de Auditores- auxiliados por otras instituciones. Auditados: formas de gestión estatal y no estatal -técnicos, juristas y científicos- Sus elementos objetivos serían la formalización de la auditoría a través de un contrato de servicio público, de manera voluntaria u obligatoria, en su práctica se integrarán dentro del equipo auditor diversas profesiones de las ciencias y saberes -Transversalidad-, se realiza para conocer los índices de contaminación, para su ejecución utilizará un programa auditor, la que concluye al entregar el informe y el certificado ambiental con la -ecoetiqueta-. Sus elementos formales yacerían en la notificación inicial del control ambiental y el contrato de servicios, donde se evalúan la implementación de las tecnologías limpias -parámetros-, normas voluntarias ISO y las EMAS, las directrices y procedimientos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, el Sistema de Gestión Ambiental, la Evaluación de Impacto Ambiental, y las normas de auditoría y los principios contables.

LA EMPRESA AMIGABLE CON EL AMBIENTE EN EL ESCENARIO MERCANTIL PATRIO

El Programa Naciones Unidas Medio Ambiente, ha considerado la necesidad de implementar la economía ambiental para lograr la sostenibilidad. Lo que contribuirá al aumento económico con patrones de sostenibilidad al permitir mayor inclusión social, mejor bienestar humano y más oportunidades de empleo y trabajo decente para todos, con ello se mantendrán saludables los ecosistemas al utilizarse los Sistemas de Gestión Ambiental; es a la vez un instrumento y una herramienta para la Administración Pública en la toma de decisiones jurídicas -Paradigmas Ambientales-, dirigidas al ciudadano en la protección del medio ambiente y sus recursos naturales en la construcción de la empresa amigable con el ambiente -formas de gestión-

En Cuba, los estudios realizados en el 2013 por el PNUMA demuestran que no ha existido una construcción jurídica adecuada de los conceptos de economía y contabilidad ambiental dentro del Sistema Nacional Contable, que permitirían transitar a la aplicación en el sector estatal con la Auditoría Ambiental para conformar la empresa amigable con el ambiente y pasar de la certificación de la

calidad hacia la ambiental -desarrollo sostenible- que desde el pasado siglo se viene ponderando. Es también una realidad, que por la transversalidad de la cuestión ambientalista y la influencia dentro de los ordenamientos jurídicos analizados de América Latina, el Caribe y la Unión Europea, evidencian a los autores que dentro del nuevo constitucionalismo como figuran un número importante de disposiciones, referidas a la preocupación por la protección medio ambiental y a la promoción del desarrollo sostenible, al insertárseles cuestiones ambientales que parten de las Leyes fundamentales desde el pasado siglo hasta la actualidad con una dimensión interdisciplinaria, como un derecho a la naturaleza otorgado por el hombre. Hechos estos que confirman la existencia de democracia participativa por parte del ciudadano en la protección ambiental para fomentar la empresa amigable con el ambiente. Nos permiten señalar, la necesidad de actualizar la legislación cubana a partir de la norma constitucional, la ley marco ambiental y el derecho sustantivo vinculado a la política ambiental patria. Se reconoce a la vez el trabajo realizado por las ONGs ambientalistas. Los que demuestran la coyuntura de la democracia participativa a partir del nuevo constitucionalismo en América Latina, discernible en las Constituciones del Ecuador, Venezuela y Bolivia. (CAFFERATA, 2008)

Factores estos, que entrarán a jugar un rol para lograr el equilibrio entre los avances tecnológicos y la construcción de la empresa amigable con el ambiente. Con ventajas distinguidas en la aplicación de Sistemas de Gestión Ambiental eficaces y eficientes, la implementación de las tecnologías + limpias para obtener producciones menos contaminadoras al medio ambiente, el acceso a coberturas financieras a través de la póliza ambiental, la implementación de la contabilidad ambiental, el cumplimiento de la legislación ambiental y de la política ambiental, el acceso a mercados exigentes al tener mayor competitividad los productos o la prestación de los servicios, la mejoría de la imagen y de la credibilidad de la empresas. (CONESA FERNÁNDEZ, 2003)

Con limitantes que serían la obsolescencia tecnológica de las formas de gestión, la heterogeneidad industrial, los costes elevados de las tecnologías limpias y las formas de organización. De aquí que declaremos que su importancia se ubica en ser empresas no contaminadoras al medio ambiente, que obtendrán la certificación ambiental -ecoetiqueta- acorde al desarrollo sostenible-competitividad y la satisfacción de las necesidades socio-económicas con un mínimo de coste ambiental. (MARTÍN MATEO, 1994). No obstante, los primeros albores del control ambiental en la nación cubana, se constatan con la ejecución de la auditoría de gestión coordinada al recursos hídrico de las cuencas de Vento y el Almendares en el 2014, en respuesta a las regulaciones de la OLACEFS en cuanto a las nuevas modalidades de las auditorías públicas dirigidas al control ambiental hacia los recursos hídricos, a la biodiversidad y al seguimiento del cambio climático como expresión jurídica de las políticas públicas. (ANTUNEZ SANCHEZ, 2015) Hoy se aprecia un nuevo cambio de escenario el que se valora como necesario en la segunda decena del XXI de la empresa hacia la naturaleza en pos de preservar la especie humana y con ello la biodiversidad en el planeta.

LA AUDITORÍA PÚBLICA CON ENFOQUE AMBIENTAL Y LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL. APLICACIÓN EN CUBA EN LAS FORMAS DE GESTIÓN DEL SECTOR ESTATAL

Antes de entrar a analizar la regulación tributaria cubana y en particular la ambiental, es necesario sentar bases sobre la realidad del siglo XXI la que nos muestra el deterioro del medio ambiente, generado en los últimos tiempos un gran debate sobre la necesidad de adoptar determinadas políticas fiscales que ayuden a modificar comportamientos de las formas de gestión acrecentado a niveles no permisibles ni

adecuados, donde a través de la fiscalidad ambiental reconocida esta como el conjunto de tributos cuya base fiscal posee una relevancia medio ambiental significativa, la que encuentra su fundamento constitucional en el deber de los poderes públicos de proteger el medio ambiente y desincentivar aquellas actuaciones que contribuyan a su deterioro.

Ante esta realidad, la humanidad está cada vez más consciente de la escasez de los recursos naturales y de la fragilidad de los ecosistemas ha decidido actuar en consecuencia de la preservación de la especie. Por lo que, esa conciencia quizás es producto de las consecuencias derivadas de ignorar los límites físicos de nuestro planeta en las decisiones económicas a nivel micro y macro. Con el aumento de la temperatura media de la Tierra ha traído consecuencias mortales para los habitantes de algunos lugares del planeta: la ola de calor en Europa en el 2003, la precipitación en forma de nieve en Hawái, el deshielo de los polos, la pérdida del 14% de los arrecifes del mundo en los últimos 19 años, etc. como evidencias de dicho fenómeno. Éstos, entre otros acontecimientos de mayor o menor escala se han observado a lo largo de las tres últimas décadas y han llevado a repensar la relación entre los seres humanos y la naturaleza.

Para la región de América Latina y el Caribe la situación es muy particular. Esta región posee grandes riquezas naturales, las cuales desafortunadamente han sufrido importantes presiones debido a las estrategias empleadas para superar la situación de pobreza y desigualdad en la que vive su población. Algunas cifras señaladas en el Informe del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente. Por lo que el cambio climático, la pérdida de biodiversidad, el deterioro ambiental, las emergencias causadas por los desastres naturales, la escasez de agua y la urbanización acelerada hacen urgentes cambios firmes y decididos en la gestión ambiental, pero en particular en la integración de la misma en los programas de desarrollo de los países. (PNUMA, 2010b: 5)

Este autor aprecia que con la tributación ambiental aplicada como el instrumento que coadyuvará al resto de medidas de política ambiental y energética, y que no solo debería permitir cumplir con el principio de quien contamina paga desde el Derecho Ambiental, sino que debería incentivar la realización de conductas que reduzcan la contaminación, o desincentivar actividades contaminantes, apartándose de figuras que obedecen exclusivamente a una finalidad recaudatoria. Con la Segunda Guerra Mundial muchos Estados empezaron a poner en sus agendas los problemas derivados de la degradación y el deterioro ambiental. Así las cosas, la cada vez mayor preocupación por la naturaleza y su conservación hicieron necesario el paso de una defensa basada en la ética y la estética hacia el campo más pragmático de la reflexión económica (NAREDO, 2006).

Para ello, con el afán de responder a esta demanda de la sociedad, y ante el indiscutible vacío dejado en casi un siglo de predominancia del pensamiento económico marginalista, se trazaron dos senderos desde los cuales retomar el tema de la naturaleza y sus recursos: el primero consistió en extender a los elementos del medio físico, la misma lógica económica basada en la valoración en términos de costos, precios y beneficios monetarios, utilizando la metodología y el instrumental tradicional; el segundo consistió en aplicar los conocimientos de las ciencias naturales a la gestión del entorno de los seres humanos, lo cual implicaba circunscribir los procesos económicos y considerarlos como un subsistema dentro de la biósfera, sujeto a sus leyes y restricciones (NAREDO, 2006).

El primero de estos enfoques es el de la economía ambiental, que no es más que la respuesta del paradigma neoclásico vigente a la necesidad de incorporar los servicios proporcionados por los ecosistemas a las decisiones económicas y al

diseño de políticas. Desde esta visión, los recursos naturales siguen siendo una fuente de materiales pero requieren un manejo particular por tener características diferentes de los bienes producidos por la industria: su uso produce externalidades que deben ser consideradas dentro de los procesos económicos. Se busca, entonces, una tasa óptima, sea de extracción o de inserción en el medio físico. Todo esto se hace desde los mismos principios y con la misma metodología del análisis económico tradicional, es decir, mediante mecanismos de mercado. Su principal objetivo es asignar un valor monetario al impacto de los procesos productivos y de consumo en la naturaleza, así como a los bienes y servicios que ella presta de tal forma que los agentes económicos puedan incorporar esta información en sus decisiones. Tales correcciones en los mercados permiten llevar a cabo el tradicional análisis costo-beneficio –entre otras metodologías de evaluación– y evitar, así, varios de los problemas de contaminación y de explotación excesiva del medio ambiente. En otras palabras, la economía ambiental “(...) canaliza todos sus esfuerzos a poner precios a las ‘externalidades’ para poder reducir los problemas a una única dimensión monetaria y aplicarles, al fin, el análisis coste-beneficio para llegar a soluciones pretendidamente objetivas” (NAREDO, 2006).

El segundo enfoque, la economía ecológica surge como una respuesta a toda la crítica hacia la corriente ambientalista. Se caracteriza por ser transdisciplinaria, pues se fundó bajo la idea de unir dos grupos de académicos: los ecologistas, entrenados en la metodología falsacionista de las ciencias naturales, y los economistas neoclásicos formados en el positivismo lógico (SPASH, 1999). En términos de KUHN, la economía ecológica podría considerarse una revolución científica o un salto de paradigma. Uno de los puntos de mayor discordancia entre la economía ambiental y la economía ecológica es el origen del valor de los elementos que conforman la naturaleza. A este respecto nacen varias preguntas: ¿qué es aquello susceptible de valorarse?, ¿quién y cómo se asignan esos valores? Para ello, debido a la falta de consideración de los límites físicos en el sistema económico, como se mencionó anteriormente, las decisiones de consumo y producción no toman en cuenta las consecuencias que pueden tener sobre terceros que nada tuvieron que ver con la toma de esas decisiones; tales efectos se conocen como externalidades (GRIFFITHS y WALL, 2004) y pueden ser positivas o negativas. El análisis del medio ambiente y los recursos naturales desde la economía también va por el lado de los bienes públicos. En el caso de problemas ambientales, las externalidades negativas generadas afectan bienes o servicios públicos como la atmósfera, las fuentes de agua, los bosques, etc. Al tratarse de bienes o servicios no excluyentes, por definición, se generan problemas de “*free riding*” porque no hay un incentivo directo para que los individuos contribuyan para su mantenimiento. Esto significa que, sin intervención estatal, el mercado proveerá una menor cantidad (menor calidad) de dichos bienes que la que sería socialmente deseable. Aquí es importante mencionar que esta condición no incluye aún otros principios éticos ni ecológicos.

Así pues, el Estado puede hacer uso de varios instrumentos de política ambiental. Por un lado están las medidas de comando y control, que se refieren a regulaciones a través de la normativa legal (límites, prohibiciones, licencias de funcionamiento, especificación de requerimientos a productos, etc.). Por el otro lado están los mecanismos de mercado o instrumentos económicos, denominados así porque buscan “corregir” los precios de bienes y servicios para que incorporen el costo social, además del privado, incurrido en su producción o consumo; ejemplos de estos son los impuestos ambientales y los permisos de emisión negociables. Esta clasificación, no implica de ninguna manera que la política ambiental opte por un tipo de instrumentos u otro; por lo general, ambos se complementan.

Ante esta problemática apreciamos que dentro de los instrumentos económicos, la política fiscal puede jugar un rol importante en la consecución de ciertos objetivos ambientales, a través de dos vías: la recaudación de impuestos y el uso de los fondos públicos. La primera de ellas, los impuestos, actúa a través del cambio en la estructura de incentivos de los hogares y empresas lo cual afecta las decisiones de consumo, inversión y producción. La segunda, el gasto gubernamental, influye no sólo mediante los gastos recurrentes sino también mediante la inversión en infraestructura, al apoyo al desarrollo tecnológico, al fomento de sectores encaminados a proteger o mejorar la calidad del medio ambiente o a reducir los impactos negativos de las actividades económicas (PNUMA, 2010a).

Es por ello que la política fiscal tradicionalmente tiene tres roles: asignación, distribución y estabilización. La fiscalidad ambiental añade a éstos un objetivo más: la penalización (motivación) de ciertas conductas con el fin de coadyuvar a la política ambiental. Este nuevo objetivo es "extra fiscal" ya que no se centra en el financiamiento del Estado, si bien ésta es una ventaja que se consigue con la aplicación de ciertas medidas como los impuestos verdes o la subasta de permisos de emisión negociables. Antes de pasar al tema puntual de los impuestos ambientales, vale la pena mencionar que el concepto de la fiscalidad ambiental toma en cuenta los impactos en el medio ambiente que tienen el sistema fiscal actual y las posibles reformas. En esa línea, cualquier intento de "enverdecer" la política fiscal debe necesariamente pasar por una evaluación del efecto de las estructuras vigentes sobre el medio ambiente.

Es así, que dentro de los instrumentos fiscales que podrían aplicarse en la política ambiental están: los impuestos, que pueden ser creados con fines ambientales o recaudatorios pero que recaen sobre la sustancia perjudicial para el medio ambiente o sobre bienes cuyo uso está directamente relacionado con la sustancia contaminante; los cargos y tasas por el uso de los recursos naturales o de los servicios ambientales que prestan, que están destinados a cubrir los costos operativos de los servicios (como la provisión de agua o la gestión de residuos) o algún programa que controle el abuso y la contaminación generalizada; los incentivos fiscales como el gasto tributario (tarifas reducidas, exenciones, depreciación acelerada), los subsidios o las subvenciones. Generalmente, tales incentivos están dirigidos a promover actividades con externalidades ambientales positivas (ACQUATELLA, 2005). De todas estas herramientas de política, debido al alcance de este estudio, la siguiente sección analiza el tema tributario con más profundidad.

Desde el plano jurídico, los impuestos ambientales en general son pagos forzosos desde el sector privado hacia el Estado, por los cuales no existe una contraprestación por parte de este último. Los impuestos ambientales, o impuestos verdes, son aquellos que recaen sobre bienes o servicios contaminantes. De forma más general, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos señala que un impuesto ambiental es aquel cuya base imponible es una unidad física, o una aproximación que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente. Sin embargo, existen otras definiciones que toman en cuenta los objetivos de los impuestos así como sus efectos, más que la base gravada.

Es también reconocido que los impuestos ambientales, desde el punto de vista teórico, surgen con la propuesta del economista ARTHUR PIGOU (1920), quien planteó la necesidad de la intervención del Estado ante la existencia de discrepancias en los beneficios marginales sociales y privados. Aunque PIGOU no habló de forma específica acerca de externalidades medio ambientales, su análisis permitió la aplicación posterior a este tema. Así, un impuesto que recaude el valor monetario de los daños ambientales permitiría corregir este fallo ya que internaliza los costos

externos causados por las actividades contaminantes; la tasa óptima sería aquella que haga que el costo marginal privado coincida con el costo marginal social. Así, los precios “corregidos” permitirían que se alcance un nivel de contaminación “óptimo”, diferente de cero, por supuesto. Los impuestos pigouvianos son la base de la visión tradicional de la economía ambiental y por lo tanto, su único afán es la búsqueda de la eficiencia económica mediante la corrección de las externalidades.

De esta formulación nació el principio “quien contamina paga” que ha regido la política ambiental de los países de la OCDE desde 1972, y, más adelante, la de toda la comunidad internacional en consonancia con la doctrina del Derecho Ambiental. Aunque son herramientas de mercado, los impuestos ambientales son aceptados por la economía ecológica, si bien con más reservas acerca de sus bondades. Para que un impuesto tenga el carácter de ecológico, éste debe guardar una relación estrecha entre lo que se busca corregir y la base imponible; su objetivo no debe ser recaudar sino incentivar cambios de comportamiento (finalidad “extra fiscal”), por ello un impuesto ecológico cae dentro de la clase de impuestos reguladores (ROCA, 1998). Dado que no se puede hacer una valoración monetaria exacta de los impactos ambientales de una determinada actividad, los impuestos se consideran sólo una herramienta complementaria a otro tipo de medidas (regulación e información), todas encaminadas al cumplimiento de los objetivos ambientales definidos por la sociedad. Esto hace indispensable la coordinación entre las distintas áreas del gobierno, sobre todo la ambiental y la financiera, y la construcción de una capacidad administrativa y de una institucionalidad fuerte (PNUMA, 2010a).

Además, es importante que el impuesto considere un criterio de la salud del ecosistema, que permita fijar un objetivo con respecto al cual evaluar su efectividad ambiental. Uno de los límites puede ser la carga crítica –el máximo de concentración de una sustancia contaminante que un ecosistema puede soportar sin sufrir daño significativo o cambios en su funcionamiento (European Environment Agency, 2011), u otros indicadores físicos que tendrán que ser cuidadosamente elegidos y medidos; y en el caso de desconocimiento de cuáles deberían ser los límites a la contaminación, es preferible guardar el principio de precaución (MARTÍN, 2010).

El uso de los impuestos ambientales (y otros instrumentos de mercado) tiene ciertas ventajas en comparación con la implementación de medidas de comando y control como: la eficiencia estática: la implementación de los impuestos permite conseguir un mismo nivel de reducción de la contaminación a un menor costo total pues éstos son lo suficientemente flexibles para que cada agente elija cuánto reducir según sus costos marginales particulares; a lo anterior se suma el hecho de que la adopción de un impuesto le ahorra al gobierno la necesidad de información individualizada sobre los costos de reducción de emisiones (si bien los problemas de información asimétrica aparecen también a la hora de determinar la tasa óptima del impuesto). La eficiencia dinámica: surge del incentivo permanente que generan los impuestos ambientales –pues gravan desde la primera unidad de contaminación– para adoptar tecnologías limpias e innovar en los procesos productivos de tal forma que se reduzcan las emisiones y, en consecuencia, la obligación tributaria; con un límite normativo, por ejemplo, no existe ningún estímulo para que las personas o las empresas reduzcan sus emisiones por debajo de lo permitido. Y el tratamiento generalizado: la introducción de impuestos hace que todos los contaminadores se enfrenten a una misma tasa, con independencia de sus características tecnológicas y económicas individuales y, sin embargo, pueden ajustar el nivel de reducción según dichas particularidades; lo importante es que desaparece la necesidad de que la entidad reguladora tenga que negociar de forma individual con cada agente y reduce, en consecuencia, el riesgo de manipulación que pueden ejercer los

contaminadores para su beneficio, como suele suceder en el caso de las regulaciones (este es un factor que reduce la efectividad ambiental de este tipo de herramientas). El Potencial recaudatorio: aunque la generación de rentas no es, en principio, el objetivo de este tipo de impuestos, éstos generan ingresos para el fisco, si bien la idea es que estos sean cada vez menores si el impuesto ha de ser “ambiental-mente” exitoso. La cuestión de cómo estos recursos son utilizados o canalizados es un tema importante que aún está en debate. Por un lado, se cree que la recaudación generada por los impuestos verdes debería estar destinada a financiar programas de política ambiental, sea de prevención o de remediación (impuestos afectados o finalistas). Por otro lado, aunque se reconoce que ésta puede ser una estrategia que facilite la introducción del impuesto en términos de aceptación de la sociedad, los impuestos afectados introducen rigideces excesivas en las finanzas públicas (GAGO y LABANDEIRA, 1997; PNUMA, 2010a).

A la vez, la aplicación de impuestos verdes tiene ciertas dificultades y desventajas que hacen necesario un análisis previo que considere las especificidades de los distintos escenarios. Como se mencionó antes, los impuestos no son el único y, en ciertos casos, tampoco son el mejor instrumento de política ambiental. Hay ocasiones en las que es más factible y efectiva cuando hay de por medio consecuencias que ponen en riesgo la salud de las personas o cuando los procesos de mitigación son prohibitivamente caros, entre otros—. Asimismo, la eficiencia de un impuesto verde puede verse reducida en situaciones en las que el daño causado depende de la fuente de emisión; aunque este problema podría solucionarse aplicando tipos diferenciados, una regulación puede ser más factible si se requiere un tratamiento diferente para cada fuente.

El uso de impuestos como complemento de las otras medidas de política ambiental se fue expandiendo hacia el empleo de otras herramientas fiscales. Así, durante la década de los 90, los países desarrollados asistieron a reformas fiscales que buscaban trasladar las cargas fiscales desde los impuestos tradicionales hacia impuestos sobre la contaminación y la degradación del medio ambiente. Este tipo de reforma de los sistemas tributarios tomó el nombre de “reforma fiscal verde”. La introducción de impuestos ambientales está acompañada de dos concepciones básicas complementarias y controversiales: la existencia de una doble ganancia o “doble dividendo” y la necesidad de mantener la neutralidad de los ingresos.

Los países de América Latina y el Caribe, en su estado actual de desarrollo institucional, más que sustituir impuestos tradicionales por otros cuyo costo social sea menor, como en el caso de las reformas citadas, están buscando consolidar y fortalecer sus regímenes fiscales. En este sentido, el análisis presentado resalta nuevamente las ventajas que pueden ofrecer los impuestos ambientales como opciones para expandir la base impositiva mediante tributos que impliquen un menor costo social y contribuyan, al mismo tiempo, crear incentivos para el mejoramiento de la calidad ambiental de los países.

En cuanto la introducción puntual de impuestos ambientales se recomienda hacer un balance entre la cercanía de la base imponible al “mal” que se intenta controlar y la capacidad de gestión de la agencia que estaría a cargo de manejar el impuesto. La fijación de la tasa también es un tema controvertido toda vez que, aún si se quisiera implementar un impuesto pigouviano (óptimo teórico), los costos marginales sociales de los distintos tipos de contaminación son difíciles de estimar en la práctica. El asunto es aún más complejo, si lo que se pretende es poner una tasa que tome en cuenta las incertidumbres a las que estamos expuestos por no tener un conocimiento cabal de todo lo que la alteración de un ecosistema conlleva (dada la imposibilidad de trasladar a valores monetarios este y otros daños subjetivos, como

señala la economía ecológica). A esto se suma la necesidad de considerar la capacidad de carga o el nivel de carga crítica del socio-ecosistema que se pretende proteger al momento de diseñar el impuesto. Otra alternativa es elegir una tasa impositiva lo suficientemente alta para inducir los cambios en el comportamiento requeridos. Asimismo el diseño del tributo debería incluir una planificación de cómo evolucionará en el tiempo, pues los efectos serán distintos en el corto y largo plazos debido a que las inversiones en tecnología limpia o la reingeniería de procesos, e incluso los patrones de consumo. Se recomienda que al menos las tasas se ajusten a la evolución de los precios para que mantengan el mismo incentivo o que, incluso, estas vayan incrementándose a futuro, de tal forma que haya una mayor penalización para quienes se rehúsan a cambiar su comportamiento contaminador (PNUMA, 2010a).

De todo lo visto hasta ahora, se puede concluir que sea la introducción de un impuesto ambiental puntual o sea la propuesta de una reforma fiscal verde, existen varios factores a tomar en cuenta. Desde los intereses creados en contra de este tipo de medidas, el costo político de optar por nuevos impuestos, la definición de una política ambiental clara que delimite el uso de herramientas fiscales, la evaluación previa de los efectos, hasta la necesidad de construir capacidades y crear conciencia en las instituciones y en la población en general, requieren de un gran esfuerzo que sólo será posible si éste responde a las prioridades y anhelos de la sociedad.

Para GAGO (2004), la introducción de impuestos verdes fue parte de la evolución normal de la reforma que los sistemas tributarios europeos habían iniciado a mediados de los 80; tales reformas pusieron como prioridad los principios de eficiencia, equidad horizontal y sencillez, lo cual inspiró los esquemas compensatorios y la inclinación hacia los impuestos indirectos (para ello se optó por la reducción de las tasas marginales máximas y de las tarifas únicas del impuesto a la renta de personas y sociedades, respectivamente, conjugada con la extensión de bases imponibles, la eliminación de tratamientos preferenciales, el incremento de los tipos mínimos del IRPF y del IVA, etc.). En este sentido, el siguiente paso –la Reforma Fiscal Verde– consistía en afianzar la tendencia hacia la reducción de las tarifas máximas y otros impuestos que encarecían el empleo (como las contribuciones a la seguridad social) con la implementación de impuestos verdes (que cumplieran con los principios prioritarios y generaban beneficios adicionales –los ambientales–). Precisamente, la forma en la que se introdujo la imposición ambiental (como la contraparte de una reducción de impuestos directos para mantener el nivel de ingreso) dio origen a la idea de que la Reforma Fiscal Verde permitiría obtener un “doble dividendo” a los países que la implementaran.

En 1994 (5-6 años después de que la Unión Europea diera énfasis a los instrumentos económicos en la política ambiental), el uso de instrumentos de mercado se había diseminado hacia los países miembros, especialmente los escandinavos y Bélgica, Holanda y Luxemburgo, aunque también países como el Reino Unido, Francia, Italia y Alemania ya habían empezado a aplicarlos. Asimismo, a pesar de ciertas trabas de implementación, también Polonia, Hungría y Estonia habían iniciado el uso de impuestos y tasas ambientales, y en los países asiáticos, como Taiwán, Corea, Malasia, Tailandia y Singapur, los instrumentos de mercado ya eran complemento de las regulaciones y estándares.

La Unión Europea reconoce cuatro subgrupos de impuestos ambientales, según la base imponible: Los impuestos a la energía que incluyen a los bienes energéticos el transporte (diesel, gasolina) y para usos estacionarios (gas natural, electricidad); también los impuestos al carbono o al CO² se incluyen en este grupo, para fines de

estimación de las estadísticas, aunque éstos correspondan a la tercera categoría. Los impuestos al transporte que gravan la propiedad o el uso de vehículos motorizados. Los impuestos a la contaminación que recaen sobre las emisiones al aire y al agua, así como también al manejo de residuos y al ruido. Los impuestos a los recursos que se refieren más bien a su uso o a la extracción de materiales.

Así, en América Latina se debería incluir un criterio de solidaridad o de subsidiariedad en el diseño de un impuesto ambiental. El principio de quien contamina paga requiere que el pago sea realizado por las mismas actividades o personas causantes del problema; por otro lado, el de capacidad de pago requiere que quien más recursos tiene pague una proporción mayor del impuesto. La conjunción de ambos principios demandaría un impuesto en el que todos los que generen la contaminación paguen pero lo hagan de forma distinta: que aquellos que tienen la posibilidad cubran parte de lo que les correspondería a quienes no pueden hacerlo, en la medida de lo posible.

En caso de incompatibilidades insalvables, siempre hay alternativas para paliar los efectos negativos que podrían generar ciertos impuestos verdes en la distribución de la renta: compensaciones, programas focalizados a la población más necesitada, etc. Esta importante consideración tiene que ver con las estructuras prevalecientes en las economías de América Latina, en las que ciertos sectores artesanales o donde prevalecen las micro y pequeñas empresas sean altamente contaminantes; asimismo, ciertas prácticas que responden a la situación de pobreza de muchos hogares (el uso de leña como combustible, por ejemplo) pueden provocar impactos nocivos para la naturaleza.

Por lo que, al analizarse la evolución y el desarrollo del Derecho Ambiental en América Latina y en el Caribe por BRAÑES BALLESTEROS, RINALDI Y CAFERRATA en su aplicación valoran todo el proceso histórico para su formación dentro del período comprendido entre la conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio humano y la conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio ambiente y el desarrollo, cónclaves donde fueron abordadas cuestiones en materia de conservación ambiental, pendientes a solucionarse por los estadistas, postura a la que me integro. La historia política de América Latina y el Caribe confirma que de los 22 países que la integran, con la renovación de sus instituciones reflejan los cambios constitucionales entre los años 1972 y el 1999 del pasado siglo, 16 países modificaron sus constituciones políticas al incorporar las preocupaciones de la sociedad. El resultado obtenido ha permitido reconocer que figuren un número importante de disposiciones que refrendan la protección ambiental y la promoción de un modelo a seguir para lograr la meta del desarrollo sostenible.

Como continuación, el PNUMA en el siglo XXI ejecutó otro nuevo análisis denominado “economía verde” para conocer como se ha mantenido, comportado y evolucionado el marco regulatorio en los países que integran América Latina y el Caribe en materia de protección ambiental dentro de las metas del desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza establecidas por este organismo internacional, permitieron a este autor conocer en sus conclusiones a partir de cómo se aprecia la regulación de la protección ambiental, esta arrojó: (...“casi todos los países de América Latina y el Caribe presentan una estructura legal similar: a la cabeza cláusulas constitucionales ambientales, luego una ley general, ley de bases marco u orgánica del ambiente y leyes sectoriales ambientales”...)

El PNUMA, ha considerado en la protección ambiental la necesidad de implementar la economía ambiental para lograr la sostenibilidad con una ordenada ejecución dentro de las empresas, meta no lograda de manera adecuada en todos los países muestreados a criterio de este autor. Todo el material científico analizado considera

a la economía ambiental dentro del desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza como uno de los instrumentos más importantes para lograrlo, al ofrecerles a los empresarios nuevas alternativas para el logro de empresas amigables con el ambiente. Esta economía ambiental, contribuye al aumento económico con patrones de sostenibilidad al permitir mayor inclusión social, mejor bienestar humano y más oportunidades de empleo y trabajo decente para todos para mantener saludables los ecosistemas al utilizar los sistemas de gestión; es a la vez un instrumento y una herramienta de control ambiental para la Administración Pública en la toma de decisiones, tiene carácter interdisciplinario en su concreción, dirigidas al ciudadano en la protección ambiental y de sus recursos naturales para la construcción de empresas responsables con las políticas y la normativa ambiental, donde aparece la herramienta de gestión -auditoría ambiental-.

Estudios en materia legislativa realizados en el 2013 por el PNUMA dirigido por CAFERRATA Y RINALDI con juristas ambientalistas en América Latina y el Caribe, demuestran que no ha existido una construcción jurídica apropiada de los conceptos de economía y contabilidad ambiental dentro de los sistemas contables en las formas de gestión, por lo que es considerado por este autor que hubiera permitido a los empresarios transitar a la aplicación de las herramientas de gestión a través del proceso de auditoría ambiental de manera exitosa. En este mismo sentido, es adecuado subrayar lo señalado por el PNUMA y cito: (... *“las políticas de economía ambiental en el contexto del desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza deberán ser compatibles con el derecho internacional; respetar la soberanía nacional de cada país sobre sus recursos naturales, al tener en cuenta sus circunstancias, objetivos, responsabilidades, prioridades y margen de acción con respecto a las tres dimensiones del desarrollo sostenible”* ...).

Sin embargo, este autor valora que la introducción de instrumentos económicos ambientales en la contabilidad empresarial buscan la mejoría del bienestar humano y la equidad social, el respeto por la naturaleza y los recursos que esta proporciona, la protección de sus ecosistemas y de la diversidad cultural, donde la práctica de la auditoría tiene influencia en modificar los patrones de conductas contrarios al desarrollo sostenible, no aplicados en su mayoría por los empresarios dentro de las formas de gestión analizadas como ya se señaló.

Estos resultados analizados, permitirán el desarrollo de políticas para promover el uso de los recursos naturales de forma eficaz, con bajas emisiones de carbono, eficiencia energética, sustituir los combustibles fósiles por energías renovables menos contaminadoras al modificarse la matriz energética, proteger la biodiversidad, los recursos genéticos y los servicios ambientales de los ecosistemas, la promoción de inversiones e innovaciones de corte ambiental, las inversiones en el desarrollo de capacidades y fortalecer la gobernanza e institucionalidad ambiental. Toda esta implementación, ejecución, control y respeto a la normativa jurídica en materia administrativa-ambiental serán competencias de la Administración Pública al ejecutar el control ambiental realizado a través de las EFS luego de la firma de Convenios y Acuerdos, en la región analizada los países contrastados pertenecen a la OLACEFS y a la EUROSAL.

Los resultados del estudio desarrollado en América Latina y el Caribe desde las ciencias jurídicas por investigadores en este siglo XXI por CAFERRATA, RINALDI Y VILLAVELLA ARMENGOL, relacionados con la técnica de introducir las políticas ambientales a partir del texto constitucional, la responsabilidad ambiental, la implementación de los SGA, la auditoría ambiental, los conceptos de economía y contabilidad ambiental, la cobertura financiera con la póliza ambiental ante daños generados por la naturaleza o por el hombre, la reducción de los costes y la

contaminación ambiental, el uso de las tecnologías limpias y de otras herramientas de gestión y el cambio climático; permiten confirmar a este autor que para que la empresa se responsabilice con la protección ambiental está obligada a cumplir las políticas y normativas ambientales como meta hacia el desarrollo sostenible; su evaluación se ejecuta con la auditoría ambiental por parte de la EFS con el encargo público.

Se corrobora desde la perspectiva jurídica la implementación de las políticas en materia de protección ambiental por parte de la Administración Pública, los métodos de control ambiental aplicada, la relación del Derecho Ambiental con otras ramas del Derecho, en especial con el Administrativo por ser el eje transversal y el vínculo con otros saberes por su interdisciplinariedad y multidisciplinariedad. No obstante, CAFERRATA señalaba sobre otras novedades del Derecho Ambiental en América Latina al significar que se distinguen por reconocerse en los ordenamientos jurídicos internos, en México con una Ley Federal de Responsabilidad Ambiental y una Ley General del Cambio Climático, una Ley de Derechos de la Madre Tierra en Bolivia y una Ley de Tribunales Ambientales en Chile.

Es así, que este autor al realizar la comparación de los ordenamientos jurídicos de la región de América Latina y el Caribe con el de la Unión Europea, comprueba que se diferencian con la aprobación de una nueva Ley de responsabilidad por los graves episodios de contaminación en este continente, la que ha exigido nuevos sistemas de responsabilidad a la Administración Pública vinculados al control ambiental. Normativa elaborada a través de un proceso de participación pública, para conformar un nuevo sistema de responsabilidad objetiva, centrada en la recuperación de lo degradado, basada en los principios de prevención y en el de quien contamina paga del Derecho Ambiental tal y como se señala por GÓMEZ OREA.

Ante todo este análisis introductorio, en la nación cubana no es hasta el año 1976, que se reflejan en la Constitución de la República y en los documentos programáticos del desarrollo económico la necesidad de la creación de un órgano de atención al medio ambiente cubano. Dicho órgano fue la Comisión Nacional de Protección del Medio Ambiente y del Uso Racional de los Recursos Naturales en la cual, con una pequeña secretaría ejecutiva, se aglutinaban representaciones de todos los Organismos de la Administración Central del Estado Cubano y donde se coordinaban todas las acciones de corte ambiental del país.

En 1995, se decide crear dentro del entramado de la Administración Pública patria al Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente, y con ello se promulgó la Ley No. 81 de 1997, sustituyendo la anterior Ley No. 33 de 1980, la cual soporta jurídicamente la política delineada por la Estrategia Ambiental Nacional y desarrolla el marco legal general para su aplicación. Esta ley recoge en el articulado del Capítulo IX, Regulación Económica el referido basamento legal a la política trazada en su artículo 61 establece el uso de la regulación económica como instrumento de la política y la gestión ambiental y la concibe sobre la base del empleo, entre otras de políticas tributarias, arancelarias o de precios diferenciados, para acciones que incidan sobre el medio ambiente.

Como puede apreciarse en materia de tributación ambiental en nuestro país se ha avanzado en estos años, gracias en primer lugar, a la voluntad política del Estado por el logro de un desarrollo sostenible, sin poner en riesgo las actuales y futuras generaciones y la necesidad de crear la conciencia necesaria para el cuidado y protección del medio ambiente y en segundo lugar la implementación de una política fiscal que tribute a las finanzas del Estado, logrando una mejor redistribución de la renta nacional. Para ello, en la Estrategia Ambiental Nacional aprobada en 1997, se encuentran las bases de la política para la aplicación de las medidas de carácter

económico dirigidas a la protección de medio ambiente, estas constituyen, de hecho, un conjunto de medidas que propician la internalización paulatina de las externalidades ambientales y por lo tanto influyen en costos ambientales, y a través de ellas incidir de manera indirecta y de conjunto con otros instrumentos, en la toma de decisiones ambientales de los productores, consumidores y tomadores de decisiones.

Bajo la dirección del Ministerio de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente fue aprobada en el año 1997, luego de sucesivas versiones que comenzaron en 1995, la Estrategia Ambiental Nacional. En este sentido la Estrategia, como su propio texto indica, es la expresión de la política ambiental cubana en la cual se plasman sus proyecciones y directrices principales. Como se aprecia, entre los mecanismos económicos reconocidos en la Estrategia se señalan los tributos. La referencia exacta es a las políticas tributarias, lo que a juicio del autor constituye una acertada valoración del carácter instrumental del medio ambiente hacia el que han de ser perfilados los sistemas tributarios, y no en la cerrada concepción de las figuras tributarias individualmente consideradas.

Se asume entonces que la fiscalidad ambiental, en suma, no se agota en sus propios tributos, sino que trasciende al conjunto del sistema tributario, o debiera haberse realizado en la Ley No. 73 del Sistema Tributario de 1994, la que concibió en sus artículos sobre el uso de los impuestos para fines de protección del medio ambiente y el uso racional de los recursos naturales, en su artículo 50, establece el referido impuesto, además de dedicar otros artículos a nombrar los sujetos que se obligan al pago del mismo, así como otorgar facultades al Ministerio de Finanzas y Precios para establecer entre otras cosas los procedimientos para exigir su pago

En 1994, en plena etapa de gestación de la Reforma Tributaria los ecos del reclamo ambiental de la Cumbre de la Tierra en Río resonaron en la voluntad legislativa, en ese mismo año al aprobarse la Ley No. 73 estableció en el Título II, Capítulo XI, Artículo 50 el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, mediante el cual se grava a las personas naturales y jurídicas, cubanas o extranjeras, que utilicen o se relacionen de cualquier manera con el uso o explotación de un recurso natural en el territorio nacional.

En atención al grave estado de deterioro de los bosques cubanos, determinado por el uso indiscriminado al que desde el tiempo de la colonia, e incentivado en el período neocolonial, fueron sometidos en el contexto de la restructuración de los ingresos al presupuesto del Estado provenientes del sector estatal y de las organizaciones políticas, sociales y de masas, proceso este que regulo jurídicamente en el Decreto Ley No 44 de 1981, el que estableció el Impuesto forestal. De esta forma, en el capítulo II, sección 1^a quedó regulado el impuesto forestal al establecerlo como una compensación parcial de los gastos en que incurre el Estado en la repoblación forestal y conservación del medio ambiente. Señala además este precepto legal que son sujetos de este impuesto, las empresas estatales dedicadas a la explotación forestal, así como otras empresas estatales, unidades presupuestadas, organizaciones políticas, sociales y de masas, y las empresas subordinadas a cualquiera de dichas organizaciones, que efectúen extracciones de productos forestales, autorizadas por el Ministerio de la Agricultura y con sus propios medios. En este contexto, corresponde al Ministerio de la Agricultura, tal y como estableció el Decreto Ley No 136, Del Patrimonio Forestal y la Fauna Silvestre de 1993, artículo 5, inciso a), adoptar las medidas encaminadas a la protección, conservación, manejo, utilización racional y desarrollo sostenible de los recursos del patrimonio forestal y la fauna silvestre.

Con la aprobación dentro del ordenamiento jurídico nacional, la Ley No 76 de Minas de 1994 soporta los propósitos de preservar la soberanía nacional sobre los recursos minerales, reorganiza la actividad minera, basada en el reconocimiento de la figura jurídica de la concesión, y ofrecer mayor confianza a la inversión extranjera como vía para la obtención de capitales. La referida ley llena el vacío de una base jurídica indispensable para las operaciones mineras en el país, en el momento cuando éstas se multiplican aceleradamente.

La actividad minera cubana, abarca fundamentalmente la explotación y extracción de cobre, cromo, zinc, níquel, cobalto, oro y plata, y se nutre del levantamiento geológico del 45% del territorio nacional. Para ejecutar lo dispuesto por esta norma se creó la Oficina Nacional de Recursos Minerales como institución con personalidad jurídica, adscrita al Ministerio de la Industria Básica, para fiscalizar y controlar la actividad minera y el uso racional de los recursos de esta naturaleza. En el capítulo II de la Ley No 76, se reitera el precepto constitucional, que establece que al Estado le corresponde el dominio inalienable e imprescriptible del subsuelo, las minas y todos los recursos minerales, donde quiera que éstos se encuentren dentro de las regulaciones constitucionales. Por ello, las personas naturales o jurídicas, debidamente autorizadas por el correspondiente Título de la Concesión, para el ejercicio de una o varias fases de la actividad minera, están obligadas de acuerdo con lo que se establece legalmente a pagar los cánones por la ejecución de una actividad minera, pagar el derecho de superficie por el área que se destine a la construcción de las instalaciones de procesamiento y a pagar las regalías por la explotación de recursos minerales.

Por otro lado, la contaminación de las bahías cubanas a causa del vertido se explica en gran medida porque tienen poca profundidad y cerca de ellas se localizan grandes centros industriales, lo que contribuye al deterioro de las condiciones naturales. Una parte importante de la contaminación costera procedente de fuentes terrestres es causada por sustancias residuales industriales, agropecuarias y domésticas, las que llegan a la costa sin un tratamiento adecuado. Las afectaciones existentes tienen una localización limitada, como es el caso de la bahía de La Habana, que presenta un amplio grado de contaminación producto entre otros factores de la constante acumulación de vertidos de industrias aledañas y del propio tráfico marítimo. El Impuesto por la Utilización de la Bahía de La Habana, se debe tener en cuenta que la Ley No 81 de 1997 al establecer en su artículo 2 que: “El medio ambiente es patrimonio e interés fundamental de la nación”, de aquí que este esté configurado como un bien público sobre el cual el Estado tiene una titularidad exclusiva basada en la responsabilidad de su protección y conservación.

El principio “quien contamina paga” en relación con los tributos ambientales exige que éstos configuren sus presupuestos de hecho sobre actos de degradación del medio. Al respecto, es difícil entender que la mera ubicación de una instalación en la zona de la bahía constituya un acto contaminante. Tampoco negamos que a partir de este hecho pueden tener lugar actos de degradación de este recurso marítimo, como serían los vertidos de residuos industriales o de otras instalaciones turísticas a las aguas de la bahía o la contaminación que representa el combustible que derraman los buques. (LUCAS MAS, C. 2002)

De igual forma la Ley No. 77 de 1995 de la Inversión Extranjera, en su artículo 39 estableció recargos tributarios por el uso y explotación de los recursos naturales, como otra de las normas jurídicas en el ordenamiento nacional que protegió a la naturaleza. Cuestión esta mantenida en la nueva Ley de la Inversión Extranjera, Ley No. 118 de 2014, la que ratifica la protección al medio ambiente como bien público, en sus articulados 54, 55, 56, 57 y 58 (ANTUNEZ SANCHEZ, A. 2015)

Ante toda esta realidad, se reconoce que la década del noventa del pasado siglo fue muy difícil para la economía cubana, sin embargo, a pesar de todas las medidas económicas que se adoptaron en ese momento, actualmente la economía sigue atravesando una crisis, agudizada por la crisis económica y financiera internacional y por su carácter dependiente de las relaciones económicas externas, todo lo que se evidencia en las limitaciones para enfrentar el déficit presupuestario, los servicios sociales, y el resto de las actividades que había sido asumidas por el Estado.

En este contexto el Partido Comunista de Cuba, con el objetivo de actualizar el modelo económico cubano y garantizar la irreversibilidad del Socialismo, el desarrollo económico del país y la elevación del nivel de vida de la población, emitió un documento denominado Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución, aprobado en el VI Congreso del Partido de 2011 y en el Séptimo Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular de 2011. (LIMONTA MONTERO, R. 2014)

Es en este nuevo contexto económico, y como parte de esta nueva política fiscal nacional encaminada a incrementar la eficiencia económica y los ingresos al presupuesto del Estado, fue publicada una nueva Ley tributaria, la Ley No 113 de 2012 y su reglamento, el Decreto No. 308, Reglamento de las Normas Generales y de los procedimientos tributarios.

Hay que significar que las circunstancias en que se promulga la nueva Ley tributaria responden a un momento jurídico distinto, la norma en vez de ser aprobada a posteriori de una reforma constitucional como ocurrió en 1994, se promulga en medio de una vorágine legislativa que debe tener como corolario una nueva reforma constitucional, sino una nueva Carta Magna. En correspondencia la Ley en sus por cuantos se refiere, además de al necesario fundamento formal –artículo 75 inciso b) del texto constitucional– al deber de contribuir 24 como necesario sostén material, lo que evidencia cierta vocación correctiva con respecto a la normativa anterior, y que pudiera pensarse adelanta una futura constitucionalización del deber de contribuir por las formas de gestión y del ciudadano. (SIMON OTERO, L. 2014)

Es así, que esta norma jurídica al regular al tributo, como centro del sistema tributario, en el artículo 5, inciso x) al concebir el tributo como “las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de interés general”. Para esto, entre los tipos de impuestos regulados en esta nueva norma tributaria aparece el reconocimiento del impuesto ambiental, el que se aplica a las formas de gestión estatal en la nación, en relación con el vertido ambiental en correspondencia con las regulaciones administrativas establecidas por el Ministerio de Finanzas y Precios y la acción que le corresponderá ejercitar a la Contraloría General de la República ante la comisión de daños ambientales para su cuantificación contable, la que se practicará a través de la auditoría pública con enfoque ambiental. (ANTUNEZ SANCHEZ, A. 2015)

En relación con todo lo citado, este autor aprecia el vínculo de las regulaciones tributarias con la Ley No. 114 de 2012, Ley del Presupuesto del Estado, la que en su capítulo VI del Sistema Tributario, regula en la sección sexta a la tributación por el Uso o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente. Lo que permite considerar que en el ordenamiento jurídico nacional hay una protección adecuada a la naturaleza en la legislación tributaria, que a futuro podrá seguir modernizándose y actualizándose.

A MANERA DE CONCLUSIONES:

La auditoría ambiental emergió debido a la contaminación empresarial y su enfrentamiento por el Estado, su génesis fue la auditoría social. Se consolida posteriormente como acción de control practicada por las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Sociedades Mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Convenios Internacionales, al ser introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías, 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 policia, un servicio público u 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 *ius* administrativa y la *ius* ambientalista. Los criterios teóricos y normativos valorados permitieron establecer que la realización de la auditoría entraña una relación jurídica ambiental y delimitar sus elementos: 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 normas ISO y las EMAS.

Esta tipología de auditoría, aparece regulada dentro de los ordenamientos jurídicos como una actividad de control o de servicio público dirigida a las formas de gestión estatal o no estatal; es ejecutada a través de normativas jurídicas ambientales y procedimientos administrativos establecidos por las Entidad Fiscalizadora Superior para su concreción como elementos formales, al permitir corroborar las evidencias del control practicado.

Los postulados teóricos, la tendencia histórica y de derecho comparado y el análisis del ordenamiento cubano, permitieron la formulación de los presupuestos jurídicos para desarrollar y actualizar la doctrina *ius* ambientalista vinculada a la actividad de control ambiental a través de la auditoría, actualizar el ordenamiento jurídico cubano en relación al reconocimiento de la auditoría ambiental como instrumento de gestión ambiental y de control, desarrollar dentro del ordenamiento jurídico cubano el reconocimiento de la contabilidad ambiental dentro del Sistema Nacional Contable, y actualizar el ordenamiento jurídico en relación al reconocimiento de las producciones limpias y la industria amigable con el ambiente en la normativa ambiental, con enfoques interdisciplinarios e interinstitucionales en la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas vinculadas a la actividad de control ambiental.

La empresa estatal cubana está necesitada de transitar desde la certificación de la calidad que desde el siglo XX se viene ponderando, hacia la certificación ambiental en la actualización del modelo económico para alcanzar el desarrollo sostenible en las formas de gestión estatal y no estatal. Para ello es necesario modificar las formas organizativas que permitan incidir en lograr una cultura ambiental y con ello el equilibrio adecuado entre el progreso y la protección ambiental, con la inserción del Gestor Ambiental. De aquí que cambie de su escenario tradicional fabril hacia el control de la naturaleza.

La empresa amigable con el ambiente por su relación con la auditoría ambiental y la tributación ambiental permiten a las formas de gestión del sector estatal cumplimentar la política tributaria en relación con el impuesto ambiental, con ello se propiciará dirigir acciones que propicien proteger la naturaleza y mitigar los efectos adversos ocasionados por los fenómenos de la contaminación industrial, en este caso por el vertido.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AA.VV., (2010) Impuestos verdes: una herramienta para la política fiscal en Latinoamérica, Centro de Estudios Fiscales, Fundación Friedrich Ebert, Ecuador.
- AA. VV. (2002) Impuestos Ambientales, Instituto de Ecología Semarnat, Estados Unidos Mexicanos.
- AA.VV. (2000) Impuestos ambientales en la Unión Europea. Su evolución reciente en, Gaceta Ecológica, No. 57, SEMARNAT, Estados Unidos Mexicanos.
- AA. VV. (2009) *Bases teóricas para el esbozo de un tributo ambiental en Cuba. Estudio de caso el impuesto de playas* en, Revista Desarrollo Local Sostenible, España.
- AA. VV. (2011) *Los tributos ecológicos, su tratamiento en Cuba* en, Revista OIDLES, número 10, España.
- ACQUATELLA, J. (2005). El papel conjunto de las autoridades fiscales y ambientales en la gestión ambiental de los países de América Latina y el Caribe en, Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común, Editorial CEPAL, Santiago de Chile.
- ANTUNEZ SANCHEZ, A. (2014), *La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica* en, Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España, <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>
- ANTUNEZ SANCHEZ, A. (2015), *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 Thomson Reuters, número 951, Brasil, <http://www.thomsonreuters.com>
- ANTUNEZ SANCHEZ, A. (2015), *La auditoría ambiental, nexos con la empresa amigable con el ambiente. Desarrollo sostenible* en, Revista de Auditoría Pública, número 65, Órganos Autonómicos de Control Público, Universidad de Navarra.
- ANTUNEZ SANCHEZ, A. (2015), *La auditoría ambiental y las formas de gestión. Rol en la actualización del modelo económico cubano* en, Revista internacional Legis Contabilidad & Auditoría, número 64, Bogotá.
- ANTUNEZ SANCHEZ, A. (2015), *La auditoría ambiental practicada por la CGR de Cuba. Las formas de actividad administrativa en la actualización del modelo económico cubano para el futuro ordenamiento jurídico en el desarrollo del Derecho Ambiental patrio* en, Revista Temas Socio Jurídicos, número 68, Bucaramanga.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, A.F. *La auditoría con enfoque ambiental en el Derecho Público cubano* en, Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y los Recursos Naturales, No. 17, Argentina, 2015.
- ARISTAZABAL OSSA, H. (2010) *Auditorías ambientales*, Contraloría General de Colombia, Bogotá.
- ARMENGOL, C.M. (2009) Historia Constitucional y Poder Político en Cuba, Editorial Ácana, Camagüey.
- AGUILA CARRALERO, A. (2011) *Consideraciones sobre la tributación ecológica como una alternativa para la protección ambiental* en, Revista cubana de Derecho Ambiental, La Habana.

- BASURTO GONZÁLEZ, D. (2012) *Responsabilidad Social y Ambiental en las Empresas* en, Revista Política y Gestión Empresarial, México.
- BASTIDA PEYDRO, M. (2014) *Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental* en, Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez, España.
- BERNAL PISFIL, F. (2010) *Auditoría Ambiental o Ecoauditoría*, en Revista Actualidad Empresarial, número 201, Colombia.
- BELMONTE MARTIN, I. (2009) *La ecoauditoría: un instrumento para la defensa del medio ambiente* en, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche, España.
- BIONDI, M. (2010) *En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la contabilidad ambiental* en, Revista Contabilidad y Auditoría, número 32, Universidad de Buenos Aires, Argentina.
- BOTERO VILLEGAS, R. (2010) *Marco legal del control fiscal ambiental*, Contraloría General, Colombia.
- BOWEN, H. (1953) *La responsabilidad social de los empresarios. La auditoría, vínculos con otras ciencias y saberes*, Estados Unidos de América.
- BURDYSHAW, C. (2011) *Experiencia de otros Tribunales Ambientales en el Mundo* en, Revista Justicia Ambiental, número 4, Chile.
- BRANDON, J. (1995) *Reingeniería. Como aplicarla con éxito en los negocios*, Editorial Mc Grac Hill, España.
- BLANCO, A. (2013) *¿Pueden ser los tributos una herramienta de protección del medio ambiente?* en, Revista de la Facultad de Derecho, número 34, Uruguay.
- CARMONA LARA, M. (2005) *Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental en México*, UNAM, México.
- CAFFERATA, N. A. (2008) *Naturaleza jurídica del Derecho Ambiental*, Editorial INE-Semarnat, México.
- CALDERÓN BERTHENEUF, J. (2011) *La Auditoría Ambiental en México*, Editorial PROFEPA, México.
- CONESA FERNÁNDEZ, V. (2003) *Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa*, 1^{era} edición, Editorial Mundi-Prensa, España.
- DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES, M. (2012) *La problemática de la Auditoría Ambiental*, Universidad de Coímbra, Portugal.
- ESCALERA IZQUIERDO, G. (1999) *Implantación de la reingeniería por procesos. Actividades, técnicas y herramientas*, en Revista del Empresario, España.
- FERNÁNDEZ DE GATTA, D. (2004) *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental*, Boletín económico ICE, España.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S. (2010) *Inspección administrativa y la potestad sancionadora*, Editorial lustel, España.
- FRONTI DE GARCÍA, L. (2003) *La auditoría ambiental, un nuevo enfoque profesional* en, Revista contabilidad y auditoría, número 18, Argentina.
- GAGO, A. (2004). *Experiencias recientes en el uso de los impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes*. 5^{to} Congreso de Economía, Navarra.
- GÓMEZ GARCÍA, L.E. (2011) *La Auditoría Ambiental ¿voluntaria u obligatoria?* en, Revista Derecho Ambiental y Ecología, México.
- GORDILLO, A. (2006) *Tratado de Derecho Administrativo*, 8^{va} edición, Editorial Macchi, Argentina.
- JAQUENOD DE ZSOGON, S. (2004) *Derecho Ambiental*, Editorial Dykinson, España.
- JORDANO FRAGA, J. (2010) *Viejos y Nuevos retos de la Evaluación de Impacto Ambiental* en, Revista Derecho y Medio Ambiente, España.

- JUSTE RUIZ, J. (2012) *Hacia un convenio mundial sobre las evaluaciones ambientales* en, Revista Aranzadi, número 23, España.
- LABRADA VERDECIA, M. (2013) Tesis de Maestría: La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas, Universidad Oscar Lucero, Holguín.
- LORENA BARILÁ, G. (2002) *Auditoría Ambiental: El camino hacia el logro de una ventaja competitiva*, Universidad de Ciencias Económicas, Argentina.
- LORENZO, T. (2009) *Auditoría Ambiental voluntaria* en, Revista Novedades y perspectivas, México.
- LORENZETTI, R. L. (2008) *Teoría del Derecho Ambiental*. 1^{era} edición, Editorial Porrúa, México.
- LOZANO CUTANDA, B. (2004) *Derecho Ambiental Administrativo*, 5^{ta} edición. Editora Dykinson, España.
- LOPEZ DIAS, A. (2013) *Tributación medio ambiental en España subcentral: CCAA Y CCLL* en, Revista Dereito, Vol. 22, Brasil.
- LIMONTA MONTERO, R. (2014) *La cuestión tributaria en la reforma económica cubana. En busca del signo de los cambios en Cuba* en, Revista Derecho y Cambio Social, Perú.
- LUCAS MAS, C. (2002) Tesis doctoral: El sistema tributario cubano: Evolución Histórica, Análisis de la Problemática Actual y Propuesta de Reforma, Universidad de Barcelona.
- MARTÍN MATEO, R. (1994) *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*, Editorial Trivium, España.
- MARTÍN, S. (2010) Tesis de maestría: Revisión crítica de la teoría de impuestos ambientales: Una aproximación desde la Economía Ecológica. Universidad de Andalucía.
- MORA RUIZ, M. (2012) *Tendencias del Derecho Administrativo* en, Revista Derecho y Conocimiento, España.
- MIRANDA HERNÁNDEZ, G.I. (2012) *La potestad inspectora de las Administraciones Públicas* en, Revista Cuadernos de Inspección del Territorio, España.
- MURAD ROBLES, P. *La Auditoría Ambiental voluntaria*, Instituto Nacional de Ecología. Semarnat, México D.F., 2009.
- PÁEZ SANDUBETE, J. (2008) *La Auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable*, Editorial Trivium, España.
- PIGOU, A.C. (1920). *The Economics of Welfare*. London, Macmillan and Company. <http://www.archive.org/stream/cu31924073868113#page/n237/mode/2up>.
- PUIG VENTOSA, I. *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde* en, Fundación Fórum Ambiental, PNUMA (2010b) *Perspectivas del medio ambiente: América Latina y el Caribe*.
- REBOLLO PUIG, M. (2009) *La actividad Inspectora*, Editorial Comares, España.
- SANZ RUBIALES, I. (2010) *Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Lex Nova, España.
- SALES DE FREITAS, J. C. (2013) *Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente* en, Revista De Jure, número 20, Procuraduría Federal de Minas Gerais.
- SOTO HUANCA, R. (2010) *La Auditoría Ambiental y su proceso en el contexto de la auditoría integral* en, Revista Ciencia y Desarrollo, España.
- SERRANO, A. (2011) *¿Es posible un impuesto ecológico socialmente progresivo?: una propuesta desde la economía ecológica*, en Revista Iberoamericana de economía Ecológica, Argentina

SIMON OTERO, L. (2014) Comentarios a la nueva Ley Tributaria cubana, Instituto de Estudios Fiscales, España.

, España.

SILVA MEZA, H. (2013) Estímulos fiscales en, Revista Derecho Fiscal, UNAM, Estados Unidos Mexicanos.

VASQUEZ DIAZ, M. (2011) El impuesto ambiental en cuba, control de su recaudación en Santiago de Cuba en, Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Oriente, Santiago de Cuba.