

3. Obligación de auditoría

3.1 Cuentas anuales individuales

La obligación de auditoría, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones queda regulada en la Disposición adicional primera del TRLAC. En dicha disposición se establece que deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas, según queda definida en el apartado 2 del artículo 1 del TRLAC, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.
- b. Que emitan obligaciones en oferta pública.
- c. Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas de multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- d. Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones y sus entidades gestoras.
- e. Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.
- f. Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.

Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.

Las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, deberán someter a auditoría la información económica financiera que con carácter anual deban hacer pública, y la que con carácter reservado remitan al Banco de España, de conformidad con el marco normativo contable que resulte de aplicación.

Por otra parte, la Disposición adicional segunda del TRLAC establece que esta ley no es de aplicación “a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica”.

a) Entidades que reciben subvenciones o ayudas o realicen contratos

Las disposiciones adicionales segunda y tercera del RTRLAC desarrollan el apartado 1e) de la Disposición adicional primera del TRLAC, estableciendo la obligación de auditoría, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, a aquellas entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que cumplan algunas de las siguientes condiciones:

Concepto	Límite	Cuentas anuales a auditar
Haber recibido subvenciones o ayudas , entendiéndose por éstas las consideradas como tales en el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea.	Total acumulado superior a 600.000€.	<ul style="list-style-type: none">▪ El ejercicio social en que reciba las subvenciones o ayudas.▪ Los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes.
Haber celebrado con el Sector Público, durante un ejercicio económico los contratos contemplados en el artículo 2 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.	Total acumulado superior a 600.000 € y éste represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios.	<ul style="list-style-type: none">▪ El ejercicio social en el que haya celebrado los contratos.▪ El ejercicio social siguiente.

Dichas disposiciones indican además que:

- Las subvenciones o ayudas se consideran recibidas “en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresa o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que resulte de aplicación”.
- Se consideraran realizadas las actuaciones de los contratos, “en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco de información financiera que resulte de aplicación”.

b) Superación de los límites reglamentarios

El apartado 1f) de la Disposición adicional primera del TRLAC es desarrollado por la Disposición adicional primera del RTRLAC indicando, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, que “las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, (...), las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 del TRLSC, no concurren las circunstancias previstas para formular balance abreviado, debiendo hacerlo en el normal”.

Los límites para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados establecidos en el artículo 257 del TRLSC son los siguientes:

Concepto		Cuentas anuales a auditar
Total de las partidas del activo	2.850.000 €	Con carácter general no deben superarse dos de dichos límites durante dos ejercicios consecutivos y a la fecha de cierre de cada uno de ellos.
Importe neto de su cifra anual de negocios	5.700.000 €	
Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio	50	Si es el primer ejercicio de constitución, transformación o fusión de una sociedad, no pueden superarse dos de los límites al cierre de dicho ejercicio.

La facultad de formular balance abreviado se pierde para las sociedades que dejen de reunir durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

Para interpretar la forma de cómputo de los ejercicios puede ser de utilidad la consulta 1 de contabilidad del BOICAC 69, en la que se plantea el supuesto de una sociedad que ha estado domiciliada en un país extranjero, formulando sus estados financieros conforme a los principios contables generalmente aceptados en dicho país y habiendo estado sometida a auditoría obligatoria. Durante el ejercicio 2006 (referencia de la consulta pero sin impacto en el análisis a realizar), esta sociedad ha trasladado su domicilio social a España. Entre otras cuestiones se pregunta sobre cómo tratar el cómputo del período de dos años que determina la obligación de auditar sus cuentas anuales. La respuesta del ICAC establece que, por lo que se refiere a la cuestión relativa al cómputo de dos años que determinaría la obligación de auditar las cuentas anuales, en el supuesto de traslado de domicilio social, teniendo en cuenta que no se trata de ninguno de los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 181 del TRLSA (actualmente del artículo 257 de la TRLSC) –a saber, constitución, transformación o fusión–, deberán tenerse en consideración las circunstancias existentes en los términos previstos en el apartado 1 del citado artículo, debiendo resaltarse que el cómputo de la cifra total de activo y de la cifra anual de negocios se realizará para el ejercicio previo de acuerdo con lo establecido en la normativa española.

En relación a otras disposiciones legales que regulan la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, sin ánimo de incluirlas todas, se detallan a continuación las que se estiman más habituales:

Tipo de entidad	Ref. normativa	Límites ¹
Asociaciones declaradas de utilidad pública		
De ámbito estatal	Art. 5 Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública ²	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo > 2.850.000 € ▪ Ingresos > 5.700.000 € ▪ Plantilla media > 50
Fundaciones		
De ámbito estatal	Art. 25 Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo > 2.400.000 € ▪ Ingresos > 2.400.000 € ▪ Plantilla media > 50
Cooperativas		
De crédito	Art. 11 Ley 13/1989 de Cooperativas de Crédito y art. 37 del Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito.	Se requiere auditoría en cualquier caso
Resto cooperativas		
De ámbito estatal o sin regulación específica autonómica	Art. 62 Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Remisión a D.A. 1ª RTRLAC.	Los límites establecidos en el artículo 257 del TRLSC.
Sociedades anónimas deportivas		
	Art. 20 Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas.	Se requiere auditoría en cualquier caso.

¹ En aquellos casos en los que la obligación de auditoría viene establecida por límites deben cumplirse al menos dos, siendo el periodo de cómputo de dos ejercicios consecutivos.

² Remite al apartado 3 de normas de elaboración de las cuentas anuales del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

En relación a las empresas en concurso de acreedores, cabe recordar que la vigente redacción del artículo 46 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, de aplicación a las solicitudes que se presenten y concursos que se declaren a partir del 1 de enero de 2012, indica que para la concursada subsiste la obligación legal de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales.

En su redacción original, aplicable a los concursos declarados con anterioridad a 1 de enero de 2012, dicho artículo eximía, con excepciones, a la sociedad concursada de realizar la auditoría de las primeras cuentas anuales que se prepararan, estando en funciones la administración concursal.

En relación a las empresas en proceso de liquidación, con origen o no en un procedimiento concursal, aunque el ICAC consideró en su día (consulta número 2 del BOICAC 12-Marzo 1993) que la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de una sociedad no rige cuando dicha sociedad se encuentre en período de liquidación, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en resolución de fecha 26 de mayo de 2009, publicada en el BOE de 27 de junio, señala que subsiste la obligación de auditoría de las cuentas en fase de liquidación, dada la naturaleza esencialmente reversible de la sociedad en liquidación, cuya personalidad jurídica subsiste en tanto no se haya procedido al reparto del activo sobrante entre los socios y, una vez extinguida, a la cancelación de sus asientos en el Registro Mercantil.

Por último recordar que determinadas entidades que aunque por forma jurídica o tamaño están exentas de auditoría pueden incluir esta obligación en sus estatutos, debiendo en ese caso auditarse.

c) Entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local

En relación a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local el desarrollo reglamentario de las Disposición adicional primera y segunda del TRLAC queda establecido en la Disposición adicional tercera y quinta del RTRLAC.

La Comisión de Auditores del Sector Público, constituida por las Corporaciones representativas de la actividad de auditores de cuentas, en la publicación de mayo de 2012 “Auditores del Sector Público” indica que de la Disposición adicional quinta del RTRLAC se desprende que:

- a) Los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables del Sector Público desarrollados por los órganos de control público se rigen por las normas de auditoría del Sector Público.
 - b) Lo mismo sucede con los trabajos de los auditores de cuentas que se enmarquen en la colaboración con dichos órganos de control público, que como regla general no podrán identificarse como de auditoría de cuentas.
 - c) Actualmente, con carácter general, los auditores, podemos hacer trabajos si nos contratan los órganos públicos de control, en colaboración con ellos, y de acuerdo con el contenido del correspondiente pliego de cláusulas administrativas y técnicas, y de acuerdo a las Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público.
 - d) Los trabajos que realicen los auditores externos, no en colaboración con los órganos de control público, sino por encargo de entidades integrantes del Sector Público obligadas a someter sus cuentas a auditoría, se rigen por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.
-

3.2 Cuentas anuales consolidadas

El artículo 42.1 del Código de Comercio establece que “toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados (...)” y el artículo 42.4 del mismo Código indica que “la junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo (....)”.

El mismo artículo 42.1 del Código de Comercio indica que existe un grupo “cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras”.

Asimismo indica que, en particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a. Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d. Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad, cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

El artículo 43 del Código de Comercio regula las siguientes exenciones a la formulación de cuentas anuales consolidadas:

1. Cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en el TRLSC para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, salvo que alguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
2. Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, si esta última sociedad posee el 50% o más de las participaciones sociales de aquéllas y, los accionistas o socios que posean, al menos, el 10% no hayan solicitado la formulación de cuentas consolidadas 6 meses antes del cierre del ejercicio. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

- a. Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.
- b. Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de la obligación de establecer las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.
- c. Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante, así como el informe de gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la Comunidad Autónoma, donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.
- d. Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación no haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

El artículo 7 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre añade una dispensa más a las anteriormente mencionadas que es el hecho de que “la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo”.

Los límites a los que se refiere el artículo 43.1 del Código de Comercio para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada están regulados en el artículo 258 del TRLSC y la forma de computarlos se establece en el artículo 8 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Límites	Consolidados ¹	Agregados ²	Forma de computo ⁵
Total de las partidas del activo	11.400.000 €	13.680.000 €	No deben superarse dos de dichos límites durante dos ejercicios consecutivos y a la fecha de cierre de cada uno de ellos
Importe neto de la cifra anual de negocios ³	22.800.000 €	27.360.000 €	
Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio ⁴	250	250	
			En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución del grupo, una sociedad está dispensada cuando en la fecha de cierre de su primer ejercicio, el conjunto del grupo no sobrepase dos de los límites

- ¹ En el caso de los límites consolidados para su cómputo deben “agregarse los datos de la sociedad dominante y los correspondientes al resto de sociedades del grupo y tenerse en cuenta los ajustes y eliminaciones que procedería realizar, de efectuarse la consolidación, de acuerdo con lo establecido en el capítulo III” de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
- ² Alternativamente, pueden utilizarse los límites agregados, que corresponden a las cifras consolidadas incrementadas en un 20 por 100, y en este caso deben considerarse exclusivamente “la suma de valores nominales que integren los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo”.
- ³ Si el periodo al cual se refieren las cuentas anuales consolidadas es inferior al año, “el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el periodo que abarque dicho ejercicio”.
- ⁴ En la determinación del número medio de trabajadores se consideran “todas aquellas personas que tengan o hayan tenido una relación laboral con las sociedades del grupo durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios”.
- ⁵ “Cuando un grupo en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos”.

3.3 Nombramiento de auditores

En relación al nombramiento de auditores el artículo 264 del TRLSC establece que:

1. La persona que deba ejercer la auditoría de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un período de tiempo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas respecto a la posibilidad de prórroga.
2. La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares.
3. La junta general no podrá revocar al auditor antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fue contratado una vez finalizado el periodo inicial, a no ser que medie justa causa.

Por otra parte el artículo 265 de dicha Ley indica que si la junta, estando obligada a nombrar auditor, no lo ha efectuado antes de que finalice el ejercicio a auditar o la persona nombrada no ha aceptado el encargo o no puede realizarlo, “los administradores y cualquier socio podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil”. En las sociedades anónimas, se contempla también que la solicitud pueda realizarla el comisario del sindicato de obligacionistas.

En relación a la posibilidad de prórroga al contrato inicial, el artículo 19 del TRLAC establece que una vez finalizado el periodo inicial de contratación, los auditores de cuentas podrán ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años y que, si finalizado el periodo inicial de contratación o de prórroga, “ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años”. El desarrollo reglamentario de dicha prórroga tácita se establece en los apartados 1 y 2 del artículo 52 del RTRLAC, según el siguiente detalle:

1. Una vez ha finalizado el periodo por el que fueron contratados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para realizar la auditoría de cuentas, podrán ser prorrogados expresamente, incluso de forma sucesiva, por periodos máximos de hasta tres años.

2. Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios.

Lo anterior no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.

En relación a la posible rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes por mediar justa causa el artículo 19 del TRLAC matiza que “las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa”.

Continuando con el nombramiento de auditores, la solicitud de auditoría por parte de un minoritario queda regulada en el mismo artículo 265 del TRLSC según el siguiente detalle:

En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.

Por último el artículo 266 del TRLSC contempla que “cuando concurra justa causa, los administradores de la sociedad y las personas legitimadas para solicitar el nombramiento de auditor podrán pedir al juez la revocación del designado por la junta general o por el registrador mercantil y el nombramiento de otro”.

3.4 Formulación de cuentas anuales en el primer ejercicio de auditoría obligatoria: inclusión de cifras comparativas

Las cuentas anuales siempre deben incluir información comparativa según lo establecido en las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGC, es decir en los estados contables en cada partida, además de figurar las cifras del ejercicio que se cierre, deben incluirse las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior y la información cuantitativa de la memoria también debe ser comparativo, excepto que específicamente una norma contable indique lo contrario.

Si el primer ejercicio de auditoría obligatoria se debe a que la sociedad supera los límites reglamentarios señalados en el apartado 3.1b) anterior y por tanto pasa a formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto normal, debe incluir cifras comparativas en los términos indicados y por tanto las cifras correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior deberán presentarse siguiendo los formatos de balance y estado de cambios en el patrimonio neto normales.