

## **ORIENTACIONES SOBRE LA ELABORACIÓN DE UN TRABAJO FIN DE MÁSTER**

Prof. Dr. D. José Manuel Tejerizo López  
Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario

### **ÍNDICE**

#### **I. IDEAS PREVIAS**

#### **II. LA ELECCIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO**

#### **II. LA ESTRUCTURA DEL TRABAJO**

#### **III. LAS FUENTES DE CONOCIMIENTO**

1. La legislación
2. La jurisprudencia
3. La doctrina administrativa
4. La doctrina científica

#### **IV. LA REDACCIÓN DEL TRABAJO**

#### **V. LAS CONCLUSIONES**

#### **VI. LA BIBLIOGRAFÍA**

## I. IDEAS PREVIAS

Lo que sigue son unas ideas muy breves y concisas sobre el modo en cómo se debe abordar la realización del trabajo fin de Máster, que no es otra cosa que un trabajo de investigación.

La realización de un trabajo de investigación requiere llevar a cabo las tareas siguientes:

- a) Elegir el objeto de estudio.
- b) Recopilar las fuentes sobre el tema elegido.
- c) Poner en orden las fuentes.
- d) Reexaminar el objeto a la luz de las fuentes recopiladas.
- e) Dar forma a las reflexiones realizadas.

## II. LA ELECCIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

La elección del tema sobre el que versará el trabajo es la primera tarea a realizar, aunque ello debe ser el resultado de una labor preparatoria previa que será tanto más productiva cuanto más atención se le dedique.

El tema del estudio elegido:

- 1) Debe ser idóneo para la extensión que se debe esperar de un trabajo que sirva como finalización de un Máster. Así, no debe ser excesivamente amplio, pero tampoco demasiado concreto).
- 2) Debe elegirse un enfoque determinado y seguirlo con fidelidad:
  - Puede ser general o monográfico.
  - Puede ser descriptivo o analítico (es decir, poniendo de relieve sobre todo los problemas o cuestiones que plantea el tema elegido).
  - Puede tener un enfoque teórico o una perspectiva práctica

Con todo, estas categorías no son excluyentes y el resultado final puede ser un trabajo que recoja conjuntamente todas estas características

## II. LA ESTRUCTURA DEL TRABAJO

Deben llevarse a cabo tres tareas esenciales:

- 1) Dar un título a la investigación.
- 2) Hacer un índice de la investigación prevista.
- 3) Redactar la introducción.

El **título** debe expresar con claridad y concisión lo que se pretende examinar, pero en ningún caso debe ser un resumen del estudio.

Debe tenerse en cuenta lo siguiente:

a) Los títulos de los trabajos no se cierran con un punto (como signo ortográfico).

b) Deben estar centrados.

**Ejemplo correcto de título:**

*Algunos aspectos conflictivos del procedimiento de comprobación de valores*

**Ejemplo incorrecto de título:**

*Análisis y consecuencias que plantea el estudio del concepto de establecimiento permanente en la legislación española, en la normativa de la Unión Europea (UE) y en el Modelo de convenio de doble imposición aprobado por la Organización para la cooperación de desarrollo económico (OCDE)*

El **índice** es indispensable. Es la manera que tiene el lector de poder moverse con facilidad a través del trabajo realizado. Ideas a tener en cuenta:

- Si el trabajo tiene una cierta extensión es imprescindible que esté paginado.
- Todos los apartados del índice tienen que estar identificados (con números, romanos o arábigos, con letras, etc.).
- Es conveniente que los distintos apartados se distingan (por el tipo de letra, por su tamaño, por la forma, etc.).

Hoy día los programas de texto informáticos más frecuentes (por ejemplo Word Office, que es el que se utiliza en estas líneas) permiten que el índice se realice de forma automática.

**Primer ejemplo de índice:**

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. RÉGIMEN GENERAL**
  - A. Apartado primero
  - B. Apartado segundo
    - 1) *Número uno*
    - 2) *Número dos*
    - 3) *Número tres*
- III. REGÍMENES ESPECIALES**
  - A. Apartado primero
    - 1) *Número uno*
    - 2) *Número dos*
  - B. Apartado segundo
  - C. Apartado tercero
- III. CONCLUSIONES**
- IV. BIBLIOGRAFÍA**

## **Segundo ejemplo de índice:**

### **I. INTRODUCCIÓN**

### **II. PARTE PRIMERA**

#### A. APARTADO PRIMERO

#### B. APARTADO SEGUNDO

##### 1. La distribución de competencias tributarias

##### 2. La imposición directa

##### 2.1. *El carácter "ilimitado" del poder tributario federal*

##### 2.2. *Los primeros acuerdos fiscales*

##### 3. La imposición indirecta

##### 3.1. *Delimitación del poder tributario provincial*

##### 3.2. *La coordinación de los impuestos federales y provinciales*

##### 4. Otros tributos provinciales

##### 5. La cláusula de exención

#### C. APARTADO TERCERO

##### 1. Ideas generales

##### 2. Otra cuestión

##### 3. Otra más

### **III. CONSIDERACIONES FINALES**

### **IV. BIBLIOGRAFÍA**

La **introducción** sirve para presentar el trabajo a realizar. Es como la obertura de una ópera. Por lo que se refiere a su primera redacción, que es a la que nos referimos ahora, no tiene por qué constituir su versión definitiva, pero no cabe duda de que escribirla ayudará a facilitar la tarea que se tiene por delante.

## **III. LAS FUENTES DE CONOCIMIENTO**

Para poder realizar cualquier trabajo de investigación, por simple que sea, es necesario utilizar instrumentos ajenos, instrumentos que convencionalmente se denominan *fuentes de conocimiento*. Esto deriva del hecho de que lo normal es que lo que se pretende estudiar ya haya sido objeto de regulación, decisión o análisis, total o parcial, y resulta necesario conocer todo ello para realizar correctamente el trabajo previsto.

Las fuentes de conocimiento son la legislación, la jurisprudencia, la doctrina administrativa y la doctrina científica.

### **1. LA LEGISLACIÓN**

Salvo que se trate de un trabajo de las denominadas materias jurídicas formativas (Filosofía del Derecho, Derecho Romano, Historia del Derecho, etc.) es imprescindible la utilización de la legislación. El término se emplea aquí de forma genérica, de tal manera que comprende no solo las normas con rango de ley, sino también las normas reglamentarias, e incluso las reglas de orden

interno dictadas por los órganos superiores de la Administración (Resoluciones, Instrucciones, Acuerdos, etc.).

La utilización de la legislación debe ser cuidadosa, teniendo en cuentas las reglas y principios de la materia, entre ellos:

- La jerarquía normativa.
- El principio de competencia (por ejemplo, cuando se estudian conjuntamente leyes del Estado y de las CC AA).
- El valor del derecho histórico como antecedente y como elemento de interpretación.
- La aplicación de normas del Derecho internacional convencional. En especial, las normas de la UE.
- Las reglas sobre la entrada en vigor y de modificación de las normas.
- El valor y eficacia del derecho transitorio.
- Las reglas de la hermenéutica jurídica (el sentido literal, la interpretación histórica, los aspectos sistemáticos, la finalidad de las normas).
- La distinción entre la *lege data* (es decir, la norma tal y como está vigente) y la *lege ferenda* (la norma como debería estar redactada, según la opinión de quien escribe).
- La legislación comparada.

Cuando una norma se cita literalmente debe reproducirse en cursiva y entrecomillada, indicando de forma expresa de qué norma se trata. En otro caso basta con que se haga constar el precepto o preceptos aludidos.

#### **Primer ejemplo cita legal (cita literal):**

*"Las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en el título y en la rúbrica de los artículos respectivos"* (artículo 9, 1, Ley General tributaria).

#### **Segundo ejemplo de cita legal (cita no literal):**

En primer lugar, es evidente que permite que pueda dictarse la providencia de apremio después de haber sido declarado el concurso (así se dice expresamente en el artículo 164, 2, LGT), lo que se contradice frontalmente con lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley Concursal, de cuyo apartado 3 se puede deducir incluso nulidad de pleno derecho de la providencia de apremio.

La búsqueda de la legislación resulta sencilla: Además de las compilaciones en formatos clásicos (en libros escritos), en la actualidad se puede utilizar Internet. Aunque no podemos dar noticia de todas las páginas electrónicas, son útiles en nuestra materia las del BOE (que publica los Textos consolidados de las normas más importantes, aunque sin valor oficial), de los distintos Ministerios y Órganos superiores de las Administraciones Públicas, de diversos Organismos públicos, como la AEAT o el Instituto de Estudios Fiscales,

de la Unión Europea, de las distintas CC AA, de muchos Ayuntamientos, de las Universidades, y de diversos portales privados, aunque la mayor parte de estos no son gratuitos, etc.

## **2. LA JURISPRUDENCIA**

Según indica el artículo 3, 6 del Código civil, la jurisprudencia complementa el ordenamiento jurídico. En sentido estricto, solo tiene este carácter la doctrina reiterada plasmada en las sentencias del Tribunal Supremo.

No obstante, no puede olvidarse la eficacia, dentro de su respectivo campo de actuación, de las sentencias del Tribunal Constitucional (TC) en materia de derechos fundamentales, de constitucionalidad de las leyes, y de determinación de la competencia de los distintos poderes del Estado; del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo, en la aplicación de los tributos armonizados, como el IVA; y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en materia de derechos fundamentales.

Las sentencias de los Jueces y Tribunales inferiores al Supremo, en nuestra materia los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), no sientan jurisprudencia, aunque pueden ser valiosos para observar la opinión de los jueces. Además, es frecuente que sean las únicas fuentes jurisdiccionales, bien sea por la ausencia de sentencias del Tribunal Supremo (TS) sobre la materia, bien sea porque son la última instancia judicial en la interpretación y aplicación de las normas propias de las CCAA.

No forman parte de la jurisprudencia las conclusiones del Abogado General de los Tribunales de la UE (Tribunal de Justicia y Tribunal General), aunque su opinión suele tener tenida en cuenta por ellos.

Debe ponerse especial cuidado con las citas jurisprudenciales. Lo que siguen son algunas consideraciones que debe tenerse en cuenta:

1) La facilidad en la transcripción de los textos encontrados en Internet (el procedimiento conocido como "corta y pega"), ha hecho que en más casos de los deseables las sentencias se reproduzcan casi íntegras. Esto pone de manifiesto un cierto descuido, por lo que solo debe mencionarse la doctrina que se desea exponer, normalmente uno o dos párrafos.

2) Debe identificarse la sentencia con todo detalle. La cita completa de una sentencia consiste en reproducir su fecha y número, el número del recurso, el nombre del ponente y el número de Fundamento de derecho donde se encuentra el párrafo o párrafos reproducidos. Además, puede añadirse la identificación propia del repertorio jurisprudencial que ha sido utilizado.

No obstante, también puede ser admitida una cita con menos datos de los indicados, pero siempre tiene que ser con la condición de que el lector sea capaz de encontrarla sin problemas.

2) También en este caso, hay que ser muy cuidadoso con el texto. Cuando una sentencia se cite literalmente debe reproducirse en cursiva y entrecomillada, identificando la sentencia del modo ya indicado. En otro caso basta con que se haga constar la sentencia o sentencias aludidas.

### **Primer ejemplo de cita jurisprudencial (cita literal):**

En la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 64/2013, de 14 de marzo (ponente don Manuel Aragón Reyes), Fundamento de derecho segundo, se puede leer lo siguiente (las alusiones lo son a la sentencia 237/2012, de 13 de diciembre):

*"Por lo mismo que la Ley del plan hidrológico nacional no se limitó a autorizar una serie de actuaciones, dejando su suerte en manos del Gobierno, no puede sostenerse que éste pueda desentenderse de la realización de aquéllas. La inaplicación de la ley no es una alternativa en nuestro ordenamiento constitucional y por ello mismo en tanto no se derogasen formalmente los preceptos de la Ley del plan hidrológico nacional que contenían el régimen jurídico del trasvase de aguas de la cuenca baja del Ebro era necesario llevar a cabo las actuaciones materiales necesarias para cumplimentarlo y destinar a tal fin los fondos precisos» (FJ 6). En este mismo fundamento jurídico desestimamos igualmente el alegato relativo a la falta de aplicación completa e inmediata del decreto-ley como criterio determinante de su inconstitucionalidad pues «no debe confundirse eficacia inmediata de la norma provisional con la ejecución instantánea de la misma» dado que «sólo aquélla es un requisito ínsito en la definición constitucional del decreto-ley establecida en el artículo 86.1 CE» (FJ 8)."*

### **Segundo ejemplo de cita jurisprudencial (cita no literal):**

Por ejemplo, en la STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente don Álvaro Rodríguez Bereijo), se aceptó, desde esta perspectiva, la constitucionalidad de un RDL (5/1992, de 21 de julio) que modificó la regulación del IRPF; mientras que la STC 189/2005, de 7 de julio (ponente don Javier Delgado Barrio), sin embargo, declaró inconstitucional otro RDL (7/1996, de 7 de junio) que asimismo modificó el IRPF.

La búsqueda de la jurisprudencia se ha convertido en algo mucho más sencillo que hace algún tiempo. Sigue existiendo algún repertorio en papel, pero su función ha sido ampliamente superada por el uso de internet. Hay páginas electrónicas de acceso mediante pago (por ejemplo, el repertorio WESTLAW, de la Editorial Aranzadi), pero hoy en día casi todas las sentencias se pueden encontrar en páginas oficiales de uso público y gratuito. Se pueden citar como relevantes las páginas del Consejo General del Poder Judicial (CENDOJ), del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (que se denomina Curia), etc.

### **3. La doctrina administrativa**

Se incluyen en esta categoría, las Resoluciones, Instrucciones, Acuerdos, Dictámenes u otros documentos en los que se recogen órdenes, doctrina u opiniones de los Ente públicos con competencia para ello.

En esta categoría, se pueden mencionar a título de ejemplo:

a) Los dictámenes del Consejo General del Poder Judicial.

b) Los dictámenes del Consejo de Estado.

c) Los dictámenes de otros órganos consultivos, o que tengan entre sus funciones la de dictarlos, tanto del Estado como de las CC AA.

En materia tributaria, tiene especial importancia:

a) Las órdenes interpretativas del Ministro de Hacienda (habituales en otro tiempo, pero ahora casi inexistentes).

b) Las contestaciones vinculantes a las consultas realizadas a la Administración tributaria (en particular, a la Dirección General de Tributos).

b) Las Resoluciones del Tribunal económico administrativo central (TEAC).

Su utilización resulta imprescindible en muchos casos, pero sus opiniones deben ser valoradas en su justa medida. Así, no pueden ser descalificadas sin más, por mucho que en no pocas ocasiones estén ayunas de argumentos; pero tampoco deben ser sacralizadas, porque la última palabra a la hora de resolver una controversia jurídica siempre está en manos de los jueces.

Se deben citar del mismo modo que las sentencias judiciales.

La doctrina administrativa se encuentra en internet. Algunas páginas interesantes son las del Consejo General del Poder Judicial, del Consejo de Estado, de la Dirección general de la Abogacía del Estado, de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado (sobre todo en materia de expropiación forzosa). La página de la AEAT recoge las contestaciones de la Dirección general de Tributos y las resoluciones del TEAC, pero estos órganos también tienen página propia donde se recoge la misma información.

### **4. La doctrina científica**

Su utilización resulta imprescindible.

Se entiende por doctrina la opinión de toda persona que se haya preocupado del asunto y que manifieste sus opiniones fuera de cualquier responsabilidad pública. Por ejemplo, no es doctrina la opinión sustentada en



una sentencia o en la exposición de motivos de una ley o un reglamento, pero sí lo es la opinión sustentada por un juez o un cargo de la Administración en un artículo publicado en una revista científica. No lo es un escrito forense (una demanda, por ejemplo), pero sí un dictamen profesional.

Por lo tanto, el concepto engloba la actividad intelectual de personas de muy diversa procedencia categoría, que actúan en muchos ámbitos de la sociedad, aunque es evidente que la doctrina más relevante suele encontrarse en el mundo universitario, pues este es su hábitat natural.

Algunas ideas básicas sobre la utilización de la doctrina científica son las siguientes:

- Es básico conocer y citar la doctrina nacional.
- Es conveniente el conocimiento y la cita de la doctrina extranjera. Se puede usar en la lengua original o traducida.
- Es necesario precisar los vehículos de expresión (libros, artículos de revista, dictámenes, páginas de Internet) donde se ha encontrado la opinión doctrinal.
- Hay que buscar la doctrina del modo más exhaustivo posible. Para ello puede ser indispensable el uso de internet.
- La bibliografía utilizada y, sobre todo reproducida, debe ser expresamente mencionada en el trabajo (otra cosa sería cometer un plagio).

Hay que tener mucho cuidado con las citas doctrinales. Por ello:

- Debe respetarse el nombre y tratamiento (si se conoce) de los autores.
- Las obras de autoría múltiple se mencionan con el nombre de los autores, salvo que sean más de dos, en cuyo caso se cita el primero y a continuación la expresión "y otros".
- No hay que olvidar nunca que la finalidad de las citas es posibilitar que el lector pueda comprobarlas. Por tanto, debe indicarse con el mayor detalle de dónde se han tomado.
- Hay que tener prudencia con las citas. Las que son demasiado extensas, salvo las que podrían denominarse de defensa (porque se refieren a asuntos colaterales), denotan una cierta dejación o un enfoque errado del trabajo.
- Salvo contadas excepciones (por ejemplo, la antigüedad de la obra) deben ser citas directas, es decir, se debe haber consultado el texto original. En la mayor parte de las veces son imprescindibles. Si la cita es indirecta debe advertirse de manera expresa.
- Las citas exactas se realizan como hemos visto con las sentencias literales. Las paráfrasis, es decir, la cita sin reproducir las palabras exactas del autor, se citan del mismo modo que las sentencias no literales.
- La primera cita debe mencionar el nombre completo del autor y de la obra. Las citas sucesivas pueden hacerse de forma reducida (con la expresión "*ob. cit.*").

- Los autores deben citarse por orden: de mayor a menor autoridad, si se conoce; en función de la especialización (antes una obra específica sobre el tema que una general); por orden de antigüedad de la obra (la más antigua la primera, porque se supone que su autor fue el primero en examinar el problema que se está estudiando), etc.

### **Primer ejemplo de cita (con notas a pie de página)**

(1) Al publicar el Libro Verde del IVA, al que aludiremos en más de una ocasión en estas líneas, la Comisión Europea animó a los estudiosos del Derecho Tributario a que presentaran trabajos que ayudaran a conseguir las finalidades perseguidas por el documento en cuestión. Entre otros muchos, hubo uno realizado por la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios de la Universidad de Bolonia y la Universidad Pablo Olavide, codirigido por los Profesores DI PIETRO y LASARTE titulado "Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA". Este trabajo se puede consultar en la dirección electrónica siguiente: [http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1337269307442\\_libro.pdf](http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1337269307442_libro.pdf)

### **Segundo ejemplo de cita (sin notas a pie de página)**

En un trabajo publicado hace ya algún tiempo se reproducía la siguiente frase de SHIPWRIGHT, viva expresión del humor inglés ["Attività di accertamento tributario e discrezionalità dell'amministrazione", en "*L'accertamento tributario nell' Unione Europea. L'esperienza britannica*", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1995 (1)]:

*"... parece que la Administración tributaria desconoce quién es su adversario y por ello descarga sus armas poderosas en la dirección en que supone que se encuentra aquél con la esperanza de alcanzar a algo sustancioso. El resultado inevitable es que entre los arbustos, numerosos inocentes se pueden encontrar, para su desgracia, en el área de disparo y pueden, por tanto, ser alcanzados junto al objetivo fijado o en su lugar."*

La búsqueda de la doctrina puede resultar complicada. Los libros y artículos de revista que se vayan encontrado sobre la materia de estudio reenvían a otros, estos a otros y así sucesivamente. En las bibliotecas suelen existir sistemas y modelos de búsqueda, tanto en formato clásico (ficheros) como a través de internet. Esto sucede con la biblioteca de la UNED, el uso de cuyo portal es altamente recomendable. A través de los ordenadores de los Centros Asociados se tiene acceso a todas las bases de datos a que está suscrita la UNED, que son las más importantes de España. También es muy útil el portal *DIALNET* (de la Universidad de la Rioja), que ofrece pautas de búsqueda de bibliografía y tiene una base de datos pública.

#### IV. LA REDACCIÓN DEL TRABAJO

Un trabajo Fin de Máster es un texto escrito. No es posible exponer todo lo que debería decirse sobre la redacción, entre otras cosas porque esto es una tarea que corresponde a los especialistas en lengua y literatura, pero sí podemos resumir **algunas** ideas básicas sobre el particular. Son las siguientes:

- La exposición debe ser lo más clara posible. Hay que pensar siempre en el lector, que puede no ser un experto en la materia estudiada.
- La comprensión de lo escrito. Salvo que se sea muy experto en la materia, hay que huir de los periodos largos y de las frases complicadas.
- También hay que ser un redactor experto para usar recursos estilísticos complejos como el hipérbaton, la elipsis, la metáfora, etc.
- Hay que huir de los barbarismos como de la peste, esto es, del uso incorrecto de las palabras o del empleo de vocablos impropios (debajo hay algunos ejemplos).
- Hay que respetar el índice. Es posible que a lo largo del estudio se llegue a la conclusión de que el índice no sirve. No pasa nada por cambiarlo.
- Si el índice está bien hecho y muy meditado, es posible escribir el estudio sin seguir su orden estricto.
- Las ideas deben ser agotadas antes de pasar a otras. El sistema de *flash back* puede estar bien para las expresiones artísticas (novelas, películas, etc.), pero no sirven para un trabajo de investigación.
- Debe usarse el plural (nosotros) al exponer las ideas propias. Paradójicamente esto supone una muestra de humildad científica.
- Hay que evitar los anacolutos (Inconsecuencias en la construcción del discurso).
- Hay que buscar la ayuda de los diccionarios y de los libros de la Real Academia (Diccionario de dudas, Gramática, Ortografía, etc.) Aunque creamos lo contrario, es muy habitual usar palabras o expresiones con un significado equivocado o incorrecto.

#### **Ejemplos de uso incorrecto de palabras o expresiones:**

- \* A base de
- \* A nivel de base imponible (no expresa jerarquía, ni siquiera de forma ideal)
- \* El mismo y otras formas anafóricas similares
- \* Detrás mío
- \* Año 2.010
- \* Artículo 1.255 del Código civil
- \* Detentar

#### **Ejemplos de uso correcto de palabras o expresiones:**

- \* En base a, o con base en
- \* A nivel de la Unión Europea (expresa jerarquía de forma ideal)

- \* De él
  - \* Detrás de mí
  - \* Año 2010 (sin punto, porque no expresa cantidad)
  - \* Artículo 1255 del Código civil (sin punto, por la misma razón)
  - \* Ostentar (en la tercera acepción del DRAE)
- Se ha hecho muy frecuente el uso de acrónimos o siglas. Deben ser escritas en mayúsculas y sin puntos (ONU, UE, IRPF). Cuando se utilicen muchas en el texto y, sobre todo, cuando no son de uso común, conviene hacer una relación de ellos con su significado al principio del trabajo.
  - Bajo ningún concepto se deben utilizar signos en sustitución de palabras o expresiones, como los que son habituales en la jerga de los mensajes electrónicos. Así, no se debe utilizar un triángulo apuntando hacia arriba o hacia abajo para decir que nos encontramos, respectivamente, ante una ganancia o una pérdida patrimonial.
  - La utilización del castellano para referirse a instituciones, hechos, actos, lugares, etc. extranjeros se ha convertido en un problema artificial. Según la Real Academia Española, en el caso de nombres y expresiones en otras lenguas hay que utilizar el castellano, siempre que el uso así lo haya impuesto (por ejemplo, Londres, en vez de London). La excepción son los nombres propios, en los que hay que respetar siempre el deseo de autor.
  - Otras cuestiones (hay que utilizar siempre el mismo tipo y tamaño de letra, de espacio; en castellano cada párrafo tiene un sangrado en la primera línea (quiere decir que la primera línea comienza con un renglón más adentro que el resto del texto); el texto debe estar justificado, esto es terminar siempre en línea.), etc.
  - En la plataforma ALF existen unas reglas de formato y una plantilla que cuyo uso puede ser de utilidad.

Las citas de las fuentes de conocimiento pueden hacer al pie de página o al final del trabajo. Es más habitual la primera fórmula porque permite una lectura más sencilla y porque la dificultad que suponía en otro tiempo ha sido superada con la utilización de los programas de texto más habituales, que ya tienen un comando que lo hace de forma automática.

En todo caso, las citas deben seguir un orden correlativo comenzando con el número 1 (en números arábigos). En el título del trabajo se puede utilizar por una sola vez una llamada con un símbolo (por ejemplo, un asterisco) que remite al pie de página para dar noticia de algo relevante (por ejemplo, que para la realización del trabajo se ha contado con una ayuda económica o con una beca).

## **V. LAS CONCLUSIONES**

Es la parte final de trabajo y su inclusión es imprescindible. Constituyen un compendio de lo estudiado y deben hacerse de forma clara y concisa. Una buena fórmula consiste en numerarlas, pero no es necesario. Debe servir

también para fijar de manera definitiva la postura del autor sobre los problemas planteados en el estudio. Por eso, pueden ser formuladas bajo otro título, como *Juicio Crítico* o *Consideraciones Finales*, etc.

Constituyen las ideas a las que se llega después de considerar todas las cuestiones que han sido estudiadas en el Trabajo Fin de Máster.

Las conclusiones deben ser numeradas, cortas y claras.

### **Ejemplo de conclusiones:**

*1. Según hemos examinado hasta aquí, las cooperativas tienen en España un régimen fiscal especial, régimen que fue establecido en 1990 y que ha permanecido prácticamente inalterado desde entonces, sobreviviendo pues, al menos formalmente, a las modificaciones sustanciales producidas tanto en nuestro ordenamiento fiscal, sobre todo referidas al Impuesto sobre sociedades, como en la regulación general del sector. Esto ha provocado, entre otras consecuencias, que el régimen fiscal especial no sea tan favorable como pudiera parecer a primera vista.*

*2. Precisamente, el hecho de que las normas fiscales de las cooperativas deban aplicarse en un marco normativo que ha sufrido modificaciones importantes hace que algunos de sus preceptos sean, en ocasiones, difíciles de interpretar. No obstante, interesa precisar su legitimidad, desde la perspectiva del respeto a los principios y normas constitucionales y de la Unión Europea, entre los que destaca la prohibición de las ayudas de Estado.*

*3. En nuestra opinión, según hemos expuesto hasta aquí, las reglas fiscales especiales aplicables a las cooperativas, de alcance mucho más modesto del que cabría esperar, no entran en colisión con tales principios y normas, antes bien, se encuentran legitimados precisamente por ellos, ni conculcan prohibición alguna. Esta opinión se fundamenta, sobre todo, en tres consideraciones:*

*a) El régimen fiscal especial ya no es tan favorable. En algunos casos, sería más beneficioso para ellas aplicar el régimen general.*

*b) Las cooperativas tienen unos límites en su actuación, sobre todo a la hora de decidir el destino de sus beneficios, que justifican los hipotéticos beneficios de que disfrutaban.*

*c) Las cooperativas persiguen unos objetivos de política económica y social que justifican sobradamente la adopción de medidas fiscales específicas.*

## **VI. LA BIBLIOGRAFÍA**

Resulta imprescindible incluir una relación completa de bibliografía, siguiendo un orden alfabético, cualquiera que haya sido el modelo seguido para las citas en el texto. De nuevo hay que repetir que las citas deben ser, por

término general, directas, y de modo excepcional indirectas, dando cuenta en todo caso del lugar de donde han sido tomadas.

En el caso artículos de revista se cita el artículo entre comillas y se escribe en cursiva el nombre o las abreviaturas de la revista. Si se trata de libros, su título se escribe en cursiva sin necesidad de comillas.

Como ya hemos señalado, cuando después de citar por primera vez el trabajo de un autor, se repite la misma obra citada anteriormente no es necesario proceder como en el ejemplo que aparece a continuación. Es decir, no hay que repetir la revista o el libro en el que aparece el trabajo, su número, editorial o el año (aunque sí el título, al menos de forma abreviada, pues pueden utilizarse varios trabajos del mismo autor), sino que toda esta información se sustituye por las expresiones *op. cit.* o simplemente por *cit.*

### **Ejemplo de bibliografía**

ADAME MARTÍNEZ, FD: *Tributos propios de las Comunidades autónomas*, Comares, Granada, 1996.

BITTKER, B.I.: "Constitutional Limits on the Taxing Power of the Federal Government", en *The Tax Lawyer*, Fall 1987, Vol. 41, nº 1.

CANTARERO PRIETO, D.: "Financiación de las Haciendas Regionales españolas y experiencia comparada", en *Papeles de Trabajo del IEF* 11/2004.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Aspectos tributarios de la legislación sobre derechos y libertades de los extranjeros en España", en PALOMAR OLMEDA, A. (coord.): *Tratado de Extranjería*, 2ª ed., Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.

ECO, H.: *Come si fa una tesi di laurea*, Tascabili Bompiani, Milano, 1977. Versión española: *Cómo se hace una tesis (técnicas y procedimientos de investigación, estudio y escritura)*, Gedisa, Barcelona, 1993.

"Los gobiernos estatales y locales ante el cambio: experimentos contemporáneos en el laboratorio de la democracia", 2003 (<http://usinfo.state.gov/journals/itdhr/1003/ijds/katz.htm>)

MOORE, A.M., PERRY J.H. y BEACH, D.I.: "The Financing of Canadian Federation", *Canadian Tax Paper* nº 46, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1966.

En los últimos tiempos es habitual relacionar al final del trabajo no solo la bibliografía, sino también las demás fuentes de conocimiento, como las leyes, las sentencias, la doctrina administrativa, etc. No es necesario, aunque es evidente que así facilita la tarea del lector pues nunca debe olvidarse que un trabajo científico, por modesto que sea, no es más que un simple eslabón de una cadena de creación que seguramente comenzó hace mucho tiempo y que continuará de manera indefinida. Todos hemos aprendido de lo escrito por



nuestros mayores, y debemos aspirar a enseñar (aunque sea una sola idea) a los que nos seguirán investigando sobre la misma materia de estudio.

Madrid, octubre de 2019.